

KOMISJA EUROPEJSKA
DYREKCJA GENERALNA
PODATKI I UNIA CELNA
Podatki pośrednie i administracja podatkowa
Podatek od wartości dodanej

Opublikowane w dniu 3 kwietnia 2014 r.

Noty wyjaśniające

dotyczące

zmian VAT w UE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, które wejdą w życie w 2015 r.

(Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 1042/2013)

Zastrzeżenie prawne: Niniejsze noty wyjaśniające nie są prawnie wiążące i zawierają wyłącznie praktyczne i nieformalne wytyczne w sprawie sposobu stosowania prawa UE z punktu widzenia Dyrekcji Generalnej ds. Podatków i Unii Celnej Komisji.

Noty wyjaśniające mają na celu zapewnienie lepszego zrozumienia przepisów dotyczących VAT w UE. Noty sporządziły służby Komisji i, jak wskazano w zastrzeżeniu prawnym na pierwszej stronie niniejszego dokumentu, nie są one prawnie wiążące.

Niniejsze noty wyjaśniające nie są wyczerpujące. Oznacza to, że chociaż przedstawiono w nich wiele szczegółowych informacji, istnieją elementy, które nie zostały ujęte w niniejszym dokumencie.

Wszystkim użytkownikom niniejszych not wyjaśniających zainteresowanych określonym tematem zaleca się przeczytanie całego rozdziału poświęconego temu konkretnemu zagadnieniu.

- **Dlaczego noty wyjaśniające?**

Niniejsze noty wyjaśniające mają na celu zapewnienie **lepszego zrozumienia przepisów prawnych przyjmowanych na szczeblu UE**, w tym przypadku głównie rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r. zmieniającego rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do miejsca świadczenia usług. Noty opublikowane na prawie dziewięć miesięcy przed datą, od której zaczną obowiązywać nowe przepisy dotyczące miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, tj. dniem 1 stycznia 2015 r., mają umożliwić państwom członkowskim i przedsiębiorstwom lepsze i odpowiednio wczesne przygotowanie się i dostosowanie do nadchodzących zmian w bardziej jednolity sposób.

- **Co można znaleźć w notach wyjaśniających?**

W swoim zamierzeniu niniejsze noty wyjaśniające mają stanowić **wskazówki** służące wyjaśnieniu praktycznego stosowania nowych zasad dotyczących miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych. Ułatwiają one rozumienie znaczenia poszczególnych zagadnień zawartych w artykułach rozporządzenia wykonawczego nr 1042/2013.

- **Cechy not wyjaśniających**

Noty wyjaśniające są efektem działań podejmowanych na zasadzie współpracy: chociaż publikowane są przez Dyrekcję Generalną ds. Podatków i Unii Celnej (DG TAXUD) na jej stronie internetowej, są wynikiem dyskusji prowadzonych zarówno z państwami członkowskimi, jak i przedsiębiorcami. Państwa członkowskie i przedsiębiorcy uczestniczyli w konsultacjach, przesyłając najpierw Komisji swoje propozycje, a następnie za pośrednictwem warsztatów w ramach programu działań na rzecz poprawy skuteczności systemów podatkowych w Unii Europejskiej (Fiscalis), które miały miejsce w Niderlandach. Ponadto skonsultowano się z państwami członkowskimi w sprawie ich propozycji podczas spotkania ad hoc Komitetu ds. VAT i działalności gospodarczej. Należy jednak wyraźnie powiedzieć, że służby Komisji nie były związane opiniami, które wyraziły państwa członkowskie czy przedsiębiorstwa.

Niniejsze noty wyjaśniające nie są prawnie wiążące. Stanowią one jedynie praktyczne i nieformalne wskazówki odnośnie do sposobu stosowania prawa UE z punktu widzenia DG TAXUD. Nie odzwierciedlają one stanowiska Komisji, ani też Komisja nie jest związana wyrażonymi w nich poglądami.

Noty wyjaśniające nie zastępują wytycznych Komitetu ds. VAT, które pełnią odrębną rolę w procesie legislacyjnym. Ponadto Komitet ds. VAT może w przyszłości wydać wytyczne w tej dziedzinie.

Oczekuje się, że z czasem orzecznictwo, wytyczne i praktyka Komitetu ds. VAT uzupełnią opinie wyrażone w niniejszych notach.

Państwa członkowskie mogą także przygotować własne krajowe wytyczne w sprawie stosowania nowych przepisów dotyczących podatku VAT w odniesieniu do miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych.

Noty nie obejmują wszystkich kwestii: uwzględniono jedynie niektóre kwestie, których objaśnienie uznano za pożądane.

Noty mają charakter prac w toku: nie stanowią produktu końcowego, lecz odzwierciedlają stan prac w określonym czasie zgodnie z dostępną wiedzą i doświadczeniem.

SPIS TREŚCI

1. KLUCZOWE ELEMENTY ZMIAN W PODATKU VAT W UE WCHODZĄCE W ŻYCIE W 2015 R. 12

1.1. Ogólny kontekst 12

1.2. Transakcje objęte zmianami wchodzącymi w życie w 2015 r. 12

1.3. Transakcje nie objęte zmianami wchodzącymi w życie w 2015 r. 13

1.4. Przygotowania do zmian w 2015 r. 13

1.5. Odpowiednie akty prawne 14

1.6. []Glosariusz 15

2. USŁUGI TELEKOMUNIKACYJNE, NADAWCZE I ELEKTRONICZNE (ART. 6A, 6B, 7 I ZAŁĄCZNIK I) 17

2.1. Odpowiednie przepisy 17

2.2. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia? 17

2.3. Co regulują przepisy? 18

2.3.1. Usługi telekomunikacyjne 18

2.3.2. Usługi nadawcze 18

2.3.3. Usługi elektroniczne 20

2.4. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowych przepisów 21

2.4.1. Usługi telekomunikacyjne 21

2.4.1.1. Czy usługi centrum informacyjnego zaliczają się do usług telekomunikacyjnych? 21

2.4.2. []Usługi nadawcze 21

2.4.2.1. Kiedy programy są „powszechnie udostępnione”? 21

2.4.2.2. Kiedy programy przeznaczone są do „jednoczesnego słuchania lub oglądania”? 22

2.4.2.3. Jaka jest różnica między usługami nadawczymi a programami na życzenie? 22

2.4.3. Usługi elektroniczne 22

2.4.3.1. Czy usługi porównywania cen i podobne strony internetowe zalicza się do usług elektronicznych? 22

2.4.3.2. []Czego nie obejmują usługi elektroniczne: niektóre usługi o charakterze materialnym rezerwowane online 23

2.4.3.3. Czy odniesienie do „zarezerwowane online” obejmuje rezerwacje dokonane przez każde urządzenie? 23

2.4.4. Wszystkie trzy rodzaje usług ogółem 23

2.4.4.1. A jeżeli usługi są powiązane z innymi świadczeniami? 23

3. USŁUGI ELEKTRONICZNE I TELEFONICZNE ŚWIADCZONE PRZEZ POŚREDNIKA DROGĄ ELEKTRONICZNĄ (ARTYKUŁ. 9A) 25

3.1. Odpowiedni przepis 25

3.2. Kontekst 25

3.3. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia? 25

3.4. Co reguluje przepis? 26

3.4.1. Określone domniemanie 26

3.4.2. Obalanie domniemania 28

3.4.3. Zastosowanie domniemania – wskaźniki szczegółowe 31

3.4.4. []Kiedy wykluczyć zastosowanie domniemania – przetwarzanie płatności 37

3.4.5. Warunki odnoszące się do obalenia domniemania 37

3.4.6. []Kiedy nie można obalić domniemania 38

3.4.7. []Jak należy postępować, jeżeli co najmniej jeden pośrednik w łańcuchu dostaw obali domniemanie? 40

3.4.8. Jak stosuje się domniemanie w odniesieniu do usług telefonii świadczonych za pośrednictwem internetu? 48

3.5. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowego przepisu 48

3.5.1. Kiedy art. 9a ma zastosowanie? – wykres 48

3.5.2. Dlaczego nie umieszczono tego domniemania wraz z pozostałymi domniemaniami? 49

3.5.3. Dlaczego domniemanie to nie obejmuje usług nadawczych? 50

3.5.4. Czym są sieci telekomunikacyjne? 50

3.5.5. Czym są interfejs lub portal? 50

4. MIEJSCE SIEDZIBY OSOBY PRAWNEJ NIEBĘDĄCEJ PODATNIKIEM (ART. 13A) 51

4.1. Odpowiedni przepis 51

4.2. Kontekst 51

4.3. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia? 52

4.4. Co reguluje przepis? 52

5. STATUS USŁUGOBIORCY, KTÓRY NIE PODAŁ SWOJEGO NUMERU IDENTYFIKACYJNEGO VAT (ART. 18) 53

5.1. Odpowiedni przepis 53

5.2. Kontekst 53

5.3. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia? 53

5.4. Co reguluje przepis? 54

5.5. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowego przepisu 55

5.5.1. Czy usługodawca jest zobowiązany traktować usługobiorców bez numeru identyfikacyjnego VAT jako konsumentów końcowych? 55

5.5.2. Jak usługodawca powinien traktować usługobiorcę mającego siedzibę poza terytorium UE? 55

5.5.3. Z jakiego powodu użyto „może uznać” zamiast „uznaje” w art. 18 ust. 2? 56

5.5.4. Jakie są skutki sytuacji, w której usługodawca nie skorzysta z opcji uwzględnionej w art. 18 ust. 2 akapit drugi? 56

5.5.5. Co musiałby zrobić usługodawca w przypadku, w którym usługobiorca poda mu swój numer identyfikacyjny VAT później? 56

5.5.6. Kiedy usługobiorca powinien podać swój numer identyfikacyjny VAT? 56

5.5.7. Czy usługobiorca, który jest podatnikiem, ale został uznany przez usługodawcę za osobę niebędącą podatnikiem, może odzyskać VAT, którym obciążył go usługodawca? 57

5.5.8. Co należy zrobić w sytuacji, gdy usługobiorca poda numer identyfikacyjny VAT, ale usługodawca ma wątpliwości dotyczące statusu usługobiorcy lub charakteru, w jakim występuje? 57

5.5.9. Czy istnieje sprzeczność pomiędzy opcją z art. 18 ust. 2 akapit drugi a wymogiem nakładanym przez niektóre państwa członkowskie, dotyczącym uwzględniania numeru identyfikacyjnego VAT na fakturze, aby usługodawca nie musiał naliczać podatku VAT w odniesieniu do transgranicznego świadczenia usług? 57

6. USŁUGOBIORCA MAJĄCY SIEDZIBĘ LUB MIEJSCE ZAMIESZKANIA NA TERENIE WIĘKSZEJ LICZBY PAŃSTW NIŻ JEDNO (ART. 24)................ 58

6.1. Odpowiedni przepis.. 58

6.2. Kontekst.. 58

6.3. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia?.. 58

6.4. []Co reguluje przepis? 58

6.5. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowego przepisu 59

6.5.1. Jak należy stosować domniemania, o których mowa w art. 24a i 24b, w przypadku gdy usługobiorca ma siedzibę lub miejsce pobytu w większej liczbie państw niż jedno?.................................. 59

6.5.2. Jak należy stosować art. 24f dotyczący dowodów w przypadku gdy usługobiorca ma siedzibę lub miejsce pobytu w większej liczbie państw niż jedno?.. 59

7. [DOMNIEMANIA DOTYCZĄCE MIEJSCA, W KTÓRYM ZNAJDUJE SIĘ USŁUGOBIORCA (ARTYKUŁY 24A I 24B) 61

7.1. Odpowiednie przepisy ... 61
7.2. Kontekst ... 61
7.3. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia? ... 61
7.4. Co regulują przepisy? ... 62
7.4.1. Domniemanie mające zastosowanie do świadczeń typu B2B i B2C ... 62
7.4.1.1. Świadczenia cyfrowe w miejscu, w którym fizycznie znajduje się usługodawca ... 63
7.4.1.2. Świadczenia cyfrowe w miejscu, w którym fizycznie znajduje się usługodawca: na pokładzie środków transportu ... 64
7.4.2. Domniemania mające zastosowanie wyłącznie do świadczeń B2C ... 66
7.4.2.1. Świadczenia cyfrowe za pomocą łącza stacjonarnego ... 66
7.4.2.2. Świadczenia cyfrowe za pomocą sieci telefonii komórkowej ... 67
7.4.2.3. Świadczenia cyfrowe wymagające stosowania dekodera ... 67
7.4.2.4. Inne świadczenia cyfrowe ... 68
7.5. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowych przepisów ... 69
7.5.1. Jaka jest wzajemna relacja pomiędzy różnymi domniemaniami? – wykres ... 69
7.5.2. Co oznacza punkt bezprzewodowego dostępu do internetu? ... 69
7.5.3. Czy domniemanie dotyczące usług świadczonych w fizycznej lokalizacji obejmuje usługi przedpłacone? ... 70
7.5.4. Które domniemanie jest przeważające jeżeli istnieje możliwy konflikt pomiędzy domniemaniami? ... 70
7.5.5. Jak powinno traktować się świadczenia za pomocą karty SIM gdy kod MMC kraju obejmuje również terytorium wykluczone z zastosowania podatku VAT UE? ... 71
7.5.6. Jak rozumieć odniesienie do „łącza stacjonarnego”? ... 71
8. []OBALANIE DOMNIEMAŃ (ARTYKUŁ 24D) ... 72
8.1. Odpowiedni przepis ... 72
8.2. Kontekst ... 72
8.3. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia? ... 72
8.4. Co reguluje przepis? ... 72
8.4.1. Obalenie przez usługodawcę ... 72
8.4.2. Obalenie przez organy podatkowe ... 73
8.5. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowego przepisu ... 74

8.5.1. Czy w przypadku gdy domniemanie ma zastosowanie wymagane jest od usługodawcy szukanie dodatkowych dowodów? 74

8.5.2. []Czy w każdym przypadku można obalić domniemania? 74

8.5.3. Czy w przypadku świadczenia dokonanego na rzecz podatnika możliwe jest obalenie domniemania, o którym mowa w art. 24a? 75

8.5.4. Czy w przypadku gdy państwo członkowskie stosuje zasadę faktycznego użytkowania i wykorzystania zgodnie z art. 59a dyrektywy VAT domniemanie, o którym mowa w art.24a, może zostać obalone? 76

9. DOWODY SŁUŻĄCE USTALENIU MIEJSCA, W KTÓRYM ZNAJDUJE SIĘ USŁUGOBIORCA ORAZ OBALENIE DOMNIEMAŃ (ARTYKUŁ 24F) 77

9.1. Odpowiednie przepisy 77

9.2. Kontekst 77

9.3. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia? 77

9.4. Co reguluje przepis? 77

9.5. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowego przepisu 78

9.5.1. Co oznacza sformułowanie „inne informacje istotne z handlowego punktu widzenia”? 78

9.5.2. Co może lub co nie może być uznane za „adres na fakturze”? 79

9.5.3. Jaki jest związek między art. 24f (wykaz dowodów) a art. 24d ust. 1 (obalenie określonych domniemań przez usługodawcę)? 80

9.5.4. Ilu szczegółów potrzebuje usługodawca do zweryfikowania dowodu? 80

9.5.5. Kiedy konieczne są dwa a kiedy trzy dowody, które nie mogą być ze sobą sprzeczne? 81

9.5.6. Co dzieje się w przypadku gdy dowody są ze sobą sprzeczne? 81

9.5.7. Co dzieje się w przypadku gdy usługodawca nie dysponuje dwoma dowodami, które nie mogą być ze sobą sprzeczne, w kontekście art. 24b lit. d)? 82

9.5.8. Jakie są przesłanki wymienione w art. 24d ust. 2, świadczące o tym, że usługodawca dopuścił się nieprawidłowości lub nadużycia? 82

9.5.9. Do jakiego stopnia usługodawca może polegać na informacjach dostarczonych przez stronę trzecią (w szczególności przez dostawcę usług płatniczych)? 83

9.5.10. Stosowanie zasad ochrony danych w świetle zmian związanych z VAT, które wejdą w życie w 2015 r. 83

10. ŚWIADCZENIE USŁUG W HOTELACH I W PODOBNYCH MIEJSCACH (ARTYKUŁ 31C) 85

10.1. Odpowiedni przepis ... 85
10.2. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia? ... 85
10.3. Co reguluje przepis? ... 85
11. DOSTAWA BILETÓW PRZEZ POŚREDNIKA (ARTYKUŁ 33A) ... 86
11.1. Odpowiedni przepis ... 86
11.2. Kontekst ... 86
11.3. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia? ... 86
11.4. Co reguluje przepis? ... 86
11.5. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowego przepisu ... 87
11.5.1. W jakim miejscu powinny być opodatkowane bilety zarezerwowane online? ... 87
12. ŚRODKI PRZEJŚCIOWE (ART. 2 ROZPORZĄDZENIA NR 1042/2013) ... 88
12.1. Odpowiedni przepis ... 88
12.2. Kontekst ... 88
12.3. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia? ... 88
12.4. Co reguluje przepis? ... 89
12.5. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowego przepisu ... 89
12.5.1. Płatności zaliczkowe dokonane przez świadczeniem ... 89
12.5.2. Jaki wpływ ma wystawienie faktury na miejsce świadczenia? ... 91
12.5.3. Jakiego rodzaju dowód jest wymagany w celu wykazania, że miało miejsce zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego lub dokonano płatności przed dniem 1 stycznia 2015 r.? ... 91
12.5.4. Wykaz przykładów ... 91
13. ODPOWIEDNIE POSTANOWIENIA PRAWNE ... 94
13.1. Dyrektywa VAT ... 94
13.2. Rozporządzenie wykonawcze w sprawie VAT ... 96
13.3. Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 1042/2013 ... 105

1. KLUCZOWE ELEMENTY ZMIAN W PODATKU VAT W UE WCHODZĄCE W ŻYCIE W 2015 R.

1.1. Ogólny kontekst

Od dnia 1 stycznia 2015 r. świadczenie usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych będzie podlegać podatkowi w miejscu, w którym usługobiorca ma siedzibę. W celu zapewnienia prawidłowego opodatkowania tych usług przedsiębiorstwa z UE i spoza UE będą musiały określić status ich usługobiorcy (podatnik lub osoba niebędąca podatnikiem) i miejsce (państwo należące do UE lub spoza UE), w którym znajduje się ten usługobiorca.

Przedmiotowa modyfikacja wynika ze zmian przepisów w sprawie miejsca świadczenia usług w unijnym systemie VAT przyjętym w 2008 r. jako część „pakietu VAT”[1].

Głównym powodem wspomnianych zmian jest zapewnienie zgodności opodatkowania przedmiotowych usług podatkiem VAT z głównymi zasadami podatku VAT, według których przychody stanowiące podatek konsumpcyjny powinny zasilać budżet państwa członkowskiego, w którym towary lub usługi są konsumowane.

Obowiązujące przepisy zapewniają już opodatkowanie w państwie, w którym znajduje się usługobiorca, w przypadku przedsiębiorstw spoza UE świadczących usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne na rzecz usługobiorców w Unii Europejskiej.

Do końca 2014 r. świadczenie usług na rzecz konsumentów końcowych (B2C) przez przedsiębiorstwa UE jest opodatkowane w państwie usługodawcy. Oznacza to, że w odniesieniu do usług świadczonych na rzecz konsumentów końcowych, przedsiębiorstwa z siedzibą w państwie członkowskim stosującym niższą stawkę VAT posiadają przewagę konkurencyjną nad przedsiębiorstwami z siedzibą w innych państwach członkowskich. Nowe przepisy dotyczące opodatkowania w zależności od państwa, w którym znajduje się usługobiorca, zapewnią od 2015 r. równe warunki działania i powinny również zagwarantować, że wpływy z tytułu podatku VAT trafiać będą do państwa członkowskiego, w którym wykorzystywane są usługi.

1.2. Transakcje objęte zmianami wchodzącymi w życie w 2015 r.

W okresie 2010–2015 w życie wchodzą różne części pakietu VAT. Główne zmiany miały miejsce w 2010 r. i objęły dwa ogólne przepisy dotyczące miejsca świadczenia usług — art. 44 i 45 dyrektywy VAT. Końcowa część pakietu VAT dotycząca świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych na rzecz konsumentów końcowych wejdzie w życie w 2015 r.

Zgodnie z art. 44 usługi świadczone przez przedsiębiorstwo na rzecz innego przedsiębiorstwa (B2B) podlegają opodatkowaniu w miejscu, w którym ma siedzibę przedsiębiorstwo będące usługobiorcą. Obejmuje to również usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne, a więc w tym względzie nie zajdzie żadna zmiana w 2015 r.

[1] Zob. dyrektywę Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. L 44 z 20.2.2008, s. 11).

W art. 45 ustanawia się również, że usługi świadczone przez przedsiębiorstwo na rzecz konsumentów końcowych (B2C) są opodatkowane w państwie, w którym znajduje się siedziba usługodawcy. W związku z tym usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne świadczone przez usługodawcę z siedzibą w UE na rzecz osoby nie będącej podatnikiem, która ma siedzibę lub zamieszkuje również w UE, podlegają ogólnemu przepisowi i są opodatkowane w państwie, w którym znajduje się siedziba usługodawcy. W art. 58, 59 i 59b (do dnia 31 grudnia 2014 r.) ustanawia się, że świadczenie tych usług na rzecz i z państw trzecich jest opodatkowane w państwie, w którym usługobiorca ma siedzibę lub zamieszkuje.

W zmianach wprowadzonych do art. 58 z dniem 1 stycznia 2015 r. przewiduje się, że świadczenie usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych B2C będzie we wszystkich przypadkach opodatkowane w państwie usługobiorcy, niezależnie od miejsca siedziby usługodawcy.

Jeżeli konsumpcja świadczonych usług faktycznie odbywa się poza UE, państwa członkowskie mogą zdecydować się na skorzystanie z przepisu dotyczącego faktycznego użytkowania lub wykorzystania przewidzianego w art. 59a lit. a) i powstrzymanie się od nałożenia podatku na świadczone usługi. Państwa członkowskie mogą stosować przepis faktycznego użytkowania lub wykorzystania przewidzianego w art. 59a lit. b) jedynie do usług podatkowych faktycznie skonsumowanych na ich terytorium, jeżeli te usługi są świadczone na rzecz usługobiorców znajdujących się w państwie trzecim. Przepis ten nie dotyczy usług świadczonych na rzecz usługobiorców znajdujących się w państwie UE.

1.3. Transakcje nie objęte zmianami wchodzącymi w życie w 2015 r.

Uogólnione pojęcie „handlu elektronicznego" obejmuje różne rodzaje działalności gospodarczej, w tym dostarczanie towarów i świadczenie usług za pośrednictwem systemów elektronicznych, takich jak Internet. Nie wszystkie te rodzaje działalności są objęte zmianami podatku VAT, które wejdą w życie z dniem 1 stycznia 2015 r. W szczególności zmianami nie są objęte następujące rodzaje działalności: 1) dostawa towarów (w tym sprzedaż na odległość), w przypadku gdy system elektroniczny używany jest jedynie do składania zamówienia i 2) świadczenie usług **innych niż** usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne. Te rodzaje transakcji nie są objęte uzgodnieniami dotyczącymi małego punktu kompleksowej obsługi („MOSS").

Zakres zmian VAT w 2015 r. jest ograniczony i, jak wyjaśniono powyżej, obejmuje **jedynie** usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne. Zmiany te są jedynie istotne w przypadku gdy usługobiorca jest klientem końcowym.

1.4. Przygotowania do zmian w 2015 r.

Wkrótce po przyjęciu pakietu VAT Komisja podjęła różne kroki w celu uzgodnienia bardziej zharmonizowanego podejścia do nadchodzących przedmiotowych zmian na szczeblu UE. W odniesieniu do usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych Komisja skupia się na przygotowaniu niezbędnych ram prawnych w celu zapewnienia sprawnego przejścia do nowych przepisów opodatkowania. Prace te skupiają się zarówno na MOSS, środkach, za pomocą których usługodawca może wybrać stawkę podatku w państwach członkowskich, w których nie ma siedziby, jak i na przyjęciu samych przepisów dotyczących miejsca świadczenia.

W odniesieniu do **MOSS** służby Komisji[2] przygotowały już praktyczny przewodnik, który opublikowano w językach Wspólnoty, a także w języku japońskim, chińskim i rosyjskim. Ponadto przygotowywane są zalecenia dotyczące koordynacji audytu MOSS z zamiarem opublikowania tych zaleceń, które są istotne dla przedsiębiorstw, na stronie internetowej TAXUD.

Jeżeli chodzi **o przepisy dotyczące miejsca świadczenia usług** ostatnim prawnym elementem w tym pakiecie środków wymaganych do ułatwienia wdrażania zmian na 2015 r. jest rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 (rozporządzenie wykonawcze w sprawie VAT)[3].

Środki włączane do rozporządzenia wykonawczego w sprawie VAT mają jedynie na celu wyjaśnienie w jaki sposób należy rozumieć i stosować w praktyce zgodnie z dyrektywą VAT przepisy dotyczące miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych.

Wszelkie inne ogólne przepisy dyrektywy VAT (na przykład dotyczące terytorialnego zakresu stosowania lub w odniesieniu do zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego i wymagalności VAT) będą nadal obowiązywać jak w przypadku każdego innego rodzaju świadczenia usług i dostawy towarów, lecz przy podejmowaniu decyzji o poprawnym rozliczaniu podatku VAT od tych trzech usług należy uwzględnić wpływ, który mogą mieć określone zasady dotyczące miejsca świadczenia lub dostawy i MOSS.

Podczas rozmów prowadzących do przyjęcia rozporządzenia nr 1042/2013 powszechnie uznano, że dla przedsiębiorstw i państw członkowskich będą użyteczne bardziej szczegółowe noty wyjaśniające.

Celem przedmiotowych not wyjaśniających jest przedstawienie dalszych, bardziej szczegółowych informacji na temat praktycznego stosowania przepisów włączonych do rozporządzenia wykonawczego VAT w zakresie zmian dotyczących miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, które wejdą w życie z dniem 1 stycznia 2015 r.

1.5. Odpowiednie akty prawne

Akty prawne, o których mowa w niniejszych notach wyjaśniających, obejmują:

- Dyrektywę 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej zmienioną dyrektywą 2008/8/WE (zwaną dalej „dyrektywą VAT");

- Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej zmienione rozporządzeniem (UE) nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r. (zwanym dalej „rozporządzeniem wykonawczym w sprawie VAT");

[2] Usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne – Komisja Europejska

[3] Przepisy dotyczące usług związanych z jedynie nieruchomościami mają zastosowanie od dnia 1 stycznia 2017 r.

- Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (zwanym dalej „rozporządzeniem 1042/2013").

Wszystkie istotne przepisy prawne zacytowano na końcu not wyjaśniających w brzmieniu mającym zastosowanie od dnia 1 stycznia 2015 r. Łącza do tych przepisów znajdują się na początku każdego rozdziału.

Za każdym razem, gdy występuje odniesienie do artykułu rozporządzenia wykonawczego w sprawie VAT, odniesienie do tego konkretnego aktu prawnego zostaje pominięte i wymienia się tylko artykuł. W każdej innej sytuacji określono, do którego aktu prawnego dokonano odniesienia.

1.6. Glosariusz

„**System VAT**" należy rozumieć jako system VAT Unii Europejskiej.

Jeżeli w notach wyjaśniających jest odniesienie do „**miejsca, w którym usługobiorca ma siedzibę**" należy rozumieć je jako miejsce (państwo), w którym usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu. Jest również ono określane jako „miejsce, w którym znajduje się usługobiorca".

Do celów niniejszych not wyjaśniających „**usługi cyfrowe**" obejmują usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne.

„**Usługi nadawcze**" powinny obejmować usługi zawierające treści audio i audiowizualne, takie jak programy radiowe lub telewizyjne dostarczane za pośrednictwem sieci komunikacyjnych, powszechnie udostępniane przez dostawcę usług medialnych i objęte jego odpowiedzialnością redakcyjną, przeznaczone do jednoczesnego słuchania lub oglądania zgodnie z zaplanowanym programem (zob. pkt 2.3.2).

„**Usługi świadczone drogą elektroniczną**" (zwane dalej „usługami elektronicznymi") powinny obejmować usługi świadczone za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie – ze względu na ich charakter – jest zasadniczo zautomatyzowane i wymaga minimalnego udziału człowieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe (zob. pkt 2.3.3).

„**Usługi telekomunikacyjne**" oznaczają usługi dotyczące transmisji, emisji lub odbioru sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych, w tym związane z nimi przeniesienie lub cesja praw do użytkowania środków dla zapewnienia takiej transmisji, emisji lub odbioru, wraz z zapewnieniem dostępu do ogólnoświatowych sieci informacyjnych (zob. więcej w pkt 2.3.1).

„**Usługi OTT**" są to usługi, które można świadczyć wyłącznie dzięki połączeniu ustanowionym za pośrednictwem sieci komunikacyjnych (*tj.* niezbędne są podstawowe usługi telekomunikacyjne), w związku z tym nie wymagają fizycznej obecności odbiorcy w miejscu, gdzie świadczona jest usługa.

„**Sieci telekomunikacyjne**" są to sieci, które można wykorzystywać do komunikacji głosowej i przesyłania danych. Sieci te obejmują między innymi sieci przewodowe, sieci telekomunikacyjne i sieci dostawcy usług internetowych. W ich skład powinny wchodzić

obiekty, które umożliwiają dostęp do usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych.

Dla celów podatku VAT pojęcia „**sieci** telekomunikacyjne ” i „sieci łączności” stosuje się zamiennie. „Sieci telefonii komórkowej” (o których mowa w art. 24b lit b)) w całości stanowią podzbiór sieci telekomunikacyjnych.

„**Łącze stacjonarne**” powinno obejmować elementy łączące z siecią, która umożliwia transmisję i pobieranie danych (np. sieci szerokopasmowe, Ethernet), i charakteryzujący się wystarczającą stałością sprzęt do wysyłania/odbioru sygnału (który nie jest przeznaczony do łatwego i częstego przenoszenia), jeżeli istnieje wymóg instalacji takiego sprzętu. Zatem łącze to może obejmować każdy rodzaj przewodu używanego do transmisji danych do lub z lokalu (np. przewód miedziany, przewód światłowodowy, przewód szerokopasmowy), a także satelity w przypadku gdy wymagana jest instalacja anteny satelitarnej w lokalu.

„**Portal**” jest to każdy typ sklepu internetowego, strony internetowej lub podobnego środowiska, które oferuje usługi elektroniczne bezpośrednio usługobiorcy bez kierowania go do innych stron internetowych usługodawców, portalów itd. w celu zawarcia transakcji. Powszechnymi przykładami są sklepy z aplikacjami, rynki elektroniczne i strony internetowe oferujące sprzedaż usług elektronicznych.

„**Interfejs**” obejmuje portal, lecz jest to szersze pojęcie. W technologii obliczeniowej pojęcie to należy rozumieć jako urządzenie lub program, który umożliwia komunikację dwóm niezależnym systemom lub systemowi lub użytkownikowi końcowemu.

„**Punkt bezprzewodowego dostępu do internetu**” należy rozumieć jako odniesienie do konkretnego miejsca, a nie do rozległego obszaru geograficznego objętego Wi-Fi.

2. USŁUGI TELEKOMUNIKACYJNE, NADAWCZE I ELEKTRONICZNE (ART. 6A, 6B, 7 I ZAŁĄCZNIK I)

2.1. Odpowiednie przepisy

Odpowiednie przepisy można znaleźć w rozporządzeniu wykonawczym w sprawie VAT:

usługi telekomunikacyjne:

- artykuł 6a

usługi nadawcze:

- artykuł 6b

usługi elektroniczne:

- artykuł 7
- załącznik I

Za każdym razem, gdy występuje odniesienie do artykułu rozporządzenia wykonawczego w sprawie VAT, odniesienie do tego konkretnego aktu prawnego zostaje pominięte i wymienia się tylko artykuł.

2.2. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia?

Większość świadczeń B2C podlega opodatkowaniu w miejscu usługodawcy. Jeżeli usługodawca będzie świadczył usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne od dnia 1 stycznia 2015 r. miejscem opodatkowania będzie jednak państwo, w którym usługobiorca ma siedzibę lub które jest miejscem jego pobytu.

W celu rozgraniczenia tych i innych usług konieczne było wyjaśnienie pojęć usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych. Bez tych wytycznych usługodawca może nie wiedzieć z całkowitą pewnością, czy będzie faktycznie musiał naliczać VAT w państwie jego usługobiorcy.

Bieżące przepisy UE w sprawie VAT zawierają już elementy wyjaśnienia, ale jedynie w odniesieniu do usług telekomunikacyjnych i elektronicznych. Natomiast nie wspomina się w nich o usługach nadawczych.

Aby przedstawić jak najpełniejszy obraz danych usług, do rozporządzenia wykonawczego w sprawie VAT włączono nowe przepisy. Po ich włączeniu wszystkie trzy rodzaje usług zostały zdefiniowane i w każdym przypadku opracowane zostały niewyczerpujące wykazy konkretnych przykładów usług objętych i nieobjętych zmianami.

Powinno to zapewnić przedsiębiorstwom i państwom członkowskim pewność i spójność. Bez pewności i spójności istnieje ryzyko, że mogłyby pojawić się różnice w odniesieniu do zakresu stosowania art. 58 dyrektywy VAT. Jeżeli jedna i ta sama usługa uznawana jest za objętą zmianami przez jedno państwo członkowskie, a przez inne za nieobjętą tymi zmianami, mogłoby to skutkować podwójnym opodatkowaniem lub brakiem

opodatkowania. Aby tego uniknąć niezbędne było zapewnienie definicji trzech przedmiotowych rodzajów usług.

W odniesieniu do usług nadawczych i elektronicznych nie są to pełne definicje, ponieważ jest wskazane, że te pojęcia „…obejmują …". Dzięki temu zapewniona została elastyczność niezbędna do uwzględniania rozwoju technologii lub nowych wytycznych uzgodnionych przez komitet ds. VAT lub decyzji przyjętych przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Sporządzony został wykaz przykładów usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych. W celu zapewnienia pewności prawnej preferowano określenie usług w sposób pozytywny. Jak wskazano w motywie 3 rozporządzenia nr 1042/2013 wykazy te nie są wyczerpujące ani ostateczne. Jest to wyraźnie potwierdzone użytym sformułowaniem „ … obejmują w szczególności następujące: ...'.

Każda usługa uwzględniona w jednej z podanych definicji będzie objęta art. 58 dyrektywy VAT i będzie podlegać opodatkowaniu w miejscu usługobiorcy, bez względu na to czy występuje w podanych przykładach, czy nie. Podejście polegające na zastosowaniu otwartych wykazów było niezbędne, ponieważ nie wszystkie usługi można określić, a także, aby uwzględnić nowe rodzaje usług, które mogą powstać.

2.3. Co regulują przepisy?

2.3.1. Usługi telekomunikacyjne

Pojęcie usług telekomunikacyjnych zdefiniowano już w art. 24 ust. 2 dyrektywy VAT. Definicja ta pozostaje niezmieniona.

W celu przedstawienia, które usługi objęte są tą definicją, przygotowano wykaz przykładów. Przedmiotowy niewyczerpujący wykaz sporządzono na podstawie przykładów omówionych i uzgodnionych przez Komitet ds. VAT. Przykłady są teraz uwzględnione w art. 6a ust. 1.

Podano również przykłady usług, które nie zaliczają się do usług telekomunikacyjnych. Ten wykaz przykładów znajduje się w art. 6a ust. 2. Nie jest on ani wyczerpujący ani ostateczny.

2.3.2. Usługi nadawcze

Przed przyjęciem rozporządzenia nr 1042/2013 w przepisach UE w sprawie VAT UE nie przewidziano definicji usług nadawczych. W art. 6b uwzględniono tą definicję i podano przykłady usług, które zaliczają się do usług nadawczych i tych, które się do nich nie zaliczają.

Definicja usług nadawczych jest w znacznej mierze zaczerpnięta z dyrektywy o audiowizualnych usługach medialnych[4] jak wskazano motywie 2 rozporządzenia nr 1042/2013, lecz nie zamierzano powtarzać definicji wprowadzonej do celów regulacyjnych. Zmiany w tym obszarze nie będą zatem miały wpływu na definicję w rozporządzeniu wykonawczym w sprawie VAT.

[4] Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2010/13/UE z dnia 10 marca 2010 r. w sprawie koordynacji niektórych przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich dotyczących świadczenia audiowizualnych usług medialnych (dyrektywa o audiowizualnych usługach medialnych) (Dz.U. L 95 z 15.4.2010 r., s. 1).

Podstawową zasadą prawa UE jest, to że te pojęcia muszą być stosowanie konsekwentnie w całym prawodawstwie. Oznacza to, że w przepisach VAT UE pojęcie takie jak usługi nadawcze jest istotne nie tylko dla ustalenia miejsca świadczenia, lecz również w odniesieniu do stawki, która może być zastosowana w odniesieniu do przedmiotowego świadczenia.

Definicja uzgodniona przez Radę jest stosunkowo wąska i obejmuje jedynie usługi zawierające treści audio i audiowizualne udostępniane przez dostawcę usług medialnych i objęte jego odpowiedzialnością redakcyjną (w przypadku gdy sprawuje faktyczną kontrolę zarówno nad wyborem programów jak i ich organizacją). Odpowiedzialność redakcyjna niekoniecznie oznacza odpowiedzialność prawną na mocy prawa krajowego za treści lub usługi powszechnie udostępniane.

W praktyce oznacza to, że nadawca, który np. zapewnia dostęp do kanałów sportowych premium i ponosi za to odpowiedzialność redakcyjną, uznawany jest za świadczącego usługi nadawcze. W niektórych państwach członkowskich do takich usług może mieć zastosowanie obniżona stawka. Jeżeli jednak prawo dostępu do tych samych kanałów zapewnione jest przez usługodawcę, który kupuje hurtowo prawo dostępu, a następnie przekazuje sygnał, ale nie ponosi odpowiedzialności redakcyjnej za udostępnianą treść, wówczas taki usługodawca uznawany jest za świadczącego usługi elektroniczne i w państwie członkowskim, w którym usługa jest świadczona, ma zastosowanie podstawowa stawka.

Definicja ta obejmuje dystrybucję programów radiowych i telewizyjnych udostępnianych za pośrednictwem sieci elektronicznych, takich jak Internet, ale tylko jeżeli są nadawane w celu jednoczesnego słuchania lub oglądania. Jeżeli treści audio i audiowizualne nie są dostarczane odbiorcom (ogół społeczeństwa) w sposób synchroniczny (w tym samym czasie), zwykle zostają objęte zakresem definicji usług elektronicznych.

Jednocześnie wydaje się, że prawidłowe będzie włączenie słuchania lub oglądania, które jest prawie jednoczesne, do pojęcia jednoczesnego słuchania lub oglądania w celu definicji nadawania. Faktycznie usługi te są zazwyczaj dostępne dla usługobiorcy bez konieczności ponoszenie z tego tytułu dodatkowej opłaty.

Prawie jednoczesne słuchanie i oglądanie obejmuje:

1) sytuacje, w których występuje opóźnienie czasowe między transmisją a odbiorem audycji z przyczyn technicznych nieodłącznie związanych z procesem transmisji lub z powodu połączenia;

2) sytuacje, w których usługobiorca może nagrywać w celu późniejszego odsłuchania lub oglądania, zatrzymywać, przewijać do przodu lub do tyłu sygnał/program;

3) sytuacje, w których usługobiorca może zaprogramować wcześniej nagranie określonej treści audio lub audiowizualnej w czasie jej nadawania w celu jednoczesnego słuchania lub oglądania. Usługobiorca może wtedy odsłuchać lub obejrzeć nagrany program.

W każdym przypadku prawie jednoczesne słuchanie lub oglądanie powinno obejmować jedynie sytuacje, w których usługobiorca może decydować z pewnych granicach, kiedy może słuchać programu lub go oglądać, nie wpływając na sam sygnał transmisji.

Prawie jednoczesne słuchanie lub oglądanie nie powinno obejmować przypadków, w których usługobiorca może indywidualnie zażądać udostępnienia programu, który chce obejrzeć z wykazu programów i uiszcza określoną opłatę za tę dodatkową usługę.

2.3.3. Usługi elektroniczne

Pojęcie usług elektronicznych zdefiniowano w art. 7, w którym również uwzględniono przykłady usług zaliczających się i niezaliczających się do usług elektronicznych. Ponadto niektóre wytyczne podano w orientacyjnym wykazie usług, które uznaje się za usługi elektroniczne uwzględnione w załączniku II dyrektywy VAT[5], rozbudowanym w załączniku I.

Zmian wprowadzonych do art. 7 i załącznika I dokonano w celu dostosowania ich do definicji i wykazów przewidzianych w odniesieniu do usług telekomunikacyjnych i nadawczych. Innymi słowy, celem wprowadzonych zmian jest zapewnienie uniknięcia pokrywania się wykazów zamieszczonych w art. 6a, 6b i 7. oraz powtórzeń w tych wykazach. Ponadto dzięki przedmiotowym zmianom zastąpiono negatywne wykazy tam, gdzie było to możliwe, pozytywnymi wykazami (tj. tworząc wykazy określające, co zalicza się do usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub elektronicznych).

Z tego powodu usługi wideotelefoniczne, dostęp do internetu i sieci internetowej oraz usługi telefoniczne udostępniane przez internet zostały skreślone z negatywnego wykazu usług elektronicznych i włączone do pozytywnego wykazu usług telekomunikacyjnych.

Wyjaśnia to również zmiany w załączniku I pkt 4 (w tym usługi na żądanie i usługi niezaliczające się do nadawczych), w którym został określony w sposób bardziej szczegółowy zakres usług elektronicznych wymienionych w załączniku II pkt 4 dyrektywy VAT (dostarczanie muzyki, filmów i gier, łącznie z grami losowymi i hazardowymi oraz transmisja wydarzeń politycznych, kulturalnych, artystycznych, sportowych, naukowych i rozrywkowych).

2.4. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowych przepisów

2.4.1. Usługi telekomunikacyjne

2.4.1.1. Czy usługi centrum informacyjnego zaliczają się do usług telekomunikacyjnych?

Usługi centrum informacyjnego wymienione są jako jeden z przykładów usług, które nie zostały zaliczone do usług elektronicznych. Nie ma ich również wśród podanych przykładów usług zaliczających się do usług telekomunikacyjnych ani usług, które do nich się nie zaliczają.

Głównym celem usług centrum informacyjnego jest zapewnienie pomocy. Na ogół takich usług nie traktuje się jako usług dotyczących transmisji, emisji lub odbioru sygnału, tekstów, obrazów lub dźwięków i w związku z tym nie są one objęte zakresem definicji usług telekomunikacyjnych w przypadku świadczenia ich jako usług niezależnych.

Może to jednak ulec zmianie w sytuacji, gdy wsparcie udzielane użytkownikom polega jedynie na pomocy w rozwiązywaniu ich problemów z siecią telekomunikacyjną, siecią radiową lub telewizyjną lub podobną siecią elektroniczną, za którą pobierane są oddzielne

[5] Załącznik II dyrektywy VAT, pierwotnie uwzględniony ze zmianami przewidzianymi w dyrektywie Rady nr 2002/38/WE, nie został zmieniony dyrektywą nr 2008/8 i pozostaje niezmieniony w 2015 r.

opłaty. Usługa centrum informacyjnego w tym przypadku nie stanowi celu sama w sobie, lecz raczej jest środkiem umożliwiającym lepsze korzystanie z usługi głównej.

Jeżeli usługa jest świadczona przez dostawcę usług sieciowych, można uznać ją za usługę pomocniczą, której sposób opodatkowania jest taki sam jak usługi głównej, co oznacza, że w takich okolicznościach usługę centrum informacyjnego traktuje się jak usługę telekomunikacyjną.

Jeżeli usługobiorca korzysta z większej liczby dostarczanych usług, mianowicie, po pierwsze z dostępu do sieci dostawcy usług i po drugie z usług centrum informacyjnego innego usługodawcy, świadczenia usług przez centrum informacyjne nie można uważać za dodatek do świadczenia tego dostępu (chyba że te świadczenia uważane są za nierozerwalnie związane finansowo)[6].

2.4.2. Usługi nadawcze

2.4.2.1. Kiedy programy są „powszechnie udostępnione”?

Transmisja lub retransmisja programów radiowych i telewizyjnych zalicza się do usług nadawczych jedynie w przypadku gdy te programy są powszechnie udostępnione. Jeżeli programy nie są skierowane do szerszej grupy odbiorców, nie można uważać transmisji i retransmisji programów za usługi nadawcze.

Warunek ten nie oznacza, że przedmiotowe programy muszą być udostępnione wszystkim. Transmisję i retransmisję można ograniczyć do ogółu społeczeństwa w jednym państwie lub nawet w szczególnym regionie państwa. W sytuacjach, w których dostęp do programów ograniczony jest do usługobiorców, którzy płacą za te usługi, transmisję i retransmisję nadal uznaje się za powszechnie udostępnione.

2.4.2.2. Kiedy programy przeznaczone są do „jednoczesnego słuchania lub oglądania”?

Usługi nadawcze obejmują jedynie transmisję i retransmisję (powtórzenia) programów przeznaczonych do jednoczesnego słuchania lub oglądania, które są powszechnie udostępnione.

Programy są objęte zmianami niezależnie od stosowanego środka przekazu w celu ich transmisji i retransmisji. Nieistotne jest, czy są one transmitowane lub retransmitowane za pośrednictwem sieci radiowej lub telewizyjnej, internetu lub podobnych sieci elektronicznych.

Jednoczesne słuchanie lub oglądanie obejmuje również prawie jednoczesne słuchanie lub oglądanie (zob. również pkt 2.3.2).

2.4.2.3. Jaka jest różnica między usługami nadawczymi a programami na życzenie?

Pojęcie usług nadawczych zdefiniowane w art. 6b ust. 1 obejmuje szereg elementów włącznie z wymogiem, zgodnie z którym usługi muszą być świadczone z przeznaczeniem do jednoczesnego słuchania lub oglądania, aby można było uznać je za nadawcze.

[6] Zob. w szczególności wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-366/12 *Klinikum Dortmund*.

W przypadku programów nadawanych na życzenie indywidualny usługobiorca uzyskuje za opłatą dostęp do określonych programów w wybranym przez niego czasie: w takim przypadku jednoczesne słuchanie lub oglądanie programów nie ma miejsca. W związku z tym programów na życzenie nie należy traktować jako usług nadawczych tylko zaliczyć je do usług elektronicznych.

Przedmiotowe programy nadawane na życzenie należy odróżnić od programów „pay per view". Te ostatnie są normalnie transmitowane lub retransmitowane przez nadawcę, lecz usługobiorca decyduje, czy chce je obejrzeć, czy nie, wnosząc w tym celu, lub nie, opłatę. W związku z tym, jeżeli system „pay per view" przeznaczony jest do jednoczesnego słuchania lub oglądania, będzie zaliczony wtedy do usług nadawczych.

2.4.3. Usługi elektroniczne

2.4.3.1. Czy usługi porównywania cen i podobne strony internetowe zalicza się do usług elektronicznych?

Charakter usług polegających na porównywaniu cen (i usług oferowanych przez podobne strony internetowe) należy oceniać zgodnie z definicją zamieszczoną w art. 7 ust. 1. Przedmiotowe usługi świadczone są za pośrednictwem internetu, zazwyczaj automatycznie bez udziału człowieka. W związku z tym należy je zazwyczaj zaliczać do usług elektronicznych.

Oczywiście odpowiedź na pytanie, czy usługi porównywania cen świadczone konsumentom końcowym na takich stronach internetowych będą jako takie faktycznie podlegać opodatkowaniu, zależy od tego, czy są świadczone za wynagrodzeniem. W przypadku gdy są świadczone bezpłatnie na rzecz usługobiorcy, to określone świadczenie nie jest objęte zakresem stosowania podatku VAT.

2.4.3.2. Czego nie obejmują usługi elektroniczne: niektóre usługi o charakterze materialnym rezerwowane online

Pojęcie „usług świadczonych drogą elektroniczną" nie obejmuje, zgodnie z art. 7 ust. 3 lit. t) i u), wstępu na niektóre imprezy i innych usług o charakterze materialnym rezerwowanych online. Obejmują one imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, a także zakwaterowanie, wynajem samochodów, usługi restauracyjne, przewóz osób lub podobne usługi.

Artykuł 7 ust. 3 lit. t) odnosi się do imprez podobnych do imprez kulturalnych, artystycznych, sportowych, naukowych, edukacyjnych i rozrywkowych. Odniesienie do „podobnych imprez" odzwierciedla zakres stosowania art. 53 i 54 dyrektywy VAT i należy je interpretować w tym kontekście. Na pewno obejmuje ono imprezy wymienione w art. 32 ust. 2, takie jak spektakle, przedstawienia teatralne, występy cyrkowe, targi, parki rozrywki, koncerty, wystawy, jak również inne podobne wydarzenia kulturalne (pkt a)), wydarzenia sportowe, takie jak mecze lub zawody (pkt b)) oraz wydarzenia edukacyjne i naukowe, takie jak konferencje i seminaria (pkt c)).

Artykuł 7 ust. 3 lit. u) obejmuje usługi podobne do usług zakwaterowania, wynajmu samochodów, restauracyjnych i przewozu osób. Aby można było uznać je za podobne, muszą być świadczone głównie lub zwykle jako część działań prowadzonych przez każdy z przedmiotowych sektorów. W związku z tym na pewno będzie on obejmować na przykład usługi polegające na wynajmie łodzi.

2.4.3.3. Czy odniesienie do „zarezerwowane online" obejmuje rezerwacje dokonane przez każde urządzenie?

Rezerwacji online może dokonać osoba używająca każdego urządzenia, które umożliwia rezerwację przez internet lub każdą inną sieć elektroniczną. Obejmuje to urządzenia, takie jak komputery, smartfony, tablety, inteligentne zegarki oraz inteligentne okulary.

2.4.4. <u>Wszystkie trzy rodzaje usług ogółem</u>

2.4.4.1. A jeżeli usługi są powiązane z innymi świadczeniami?

Każda z tych usług (telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych) może być powiązana z innymi towarami lub usługami.

Łączona sprzedaż samych usług, jak np. Triple Play (w którym internet, telewizja i telefon dostarczane są w pakiecie, np. w ramach jednego połączenia szerokopasmowego lub satelitarnego) nie powoduje żadnych szczególnych problemów w odniesieniu do miejsca ich świadczenia.

W przypadku gdy sprzedaż łączona dotyczy towarów lub innych usług nie objętych zmianami na 2015 r., niezbędne jest ustalenie, czy taka łączona sprzedaż stanowi pojedynczą dostawę lub świadczenie, a jeżeli tak, to jak należy traktować taką dostawę.

Dostawa może składać się z jednego lub większej liczby elementów. Jeżeli występuje więcej elementów, nie należy sztucznie dzielić transakcji obejmującej z gospodarczego punktu widzenia pojedynczą dostawę lub pojedyncze świadczenie. Należy ustalić istotne cechy dostawy lub świadczenia w celu określenia, czy typowy odbiorca otrzymuje kilka odrębnych podstawowych świadczeń lub dostaw, czy pojedyncze świadczenie lub dostawę.

Decyzja będzie zależała w dużym stopniu od faktów i w związku z tym należy podejmować ją w odniesieniu do poszczególnych przypadków, uwzględniając przy tym istotne orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej[7].

[7] Zob. na przykład wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-349/96 *Card Protection Plan Ltd.*

3. USŁUGI ELEKTRONICZNE I TELEFONICZNE ŚWIADCZONE PRZEZ POŚREDNIKA DROGĄ ELEKTRONICZNĄ (ARTYKUŁ. 9A)

3.1. Odpowiedni przepis

Odpowiedni przepis można znaleźć w rozporządzeniu wykonawczym w sprawie VAT:

- Artykuł 9a

Za każdym razem, gdy występuje odniesienie do artykułu rozporządzenia wykonawczego w sprawie VAT, odniesienie do tego konkretnego aktu prawnego zostaje pominięte i wymienia się tylko artykuł.

3.2. Kontekst

Jeżeli usługi telekomunikacyjne i elektroniczne świadczone są na rzecz konsumenta końcowego (transakcja typu B2C), podmiotem zobowiązanym do zapłaty VAT organom podatkowym jest usługodawca. W związku z tym istotne jest, aby w sposób pewny określić podmiot świadczący usługę, w szczególności gdy nie jest ona świadczona bezpośrednio na rzecz odbiorcy końcowego, lecz przez pośredników.

3.3. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia?

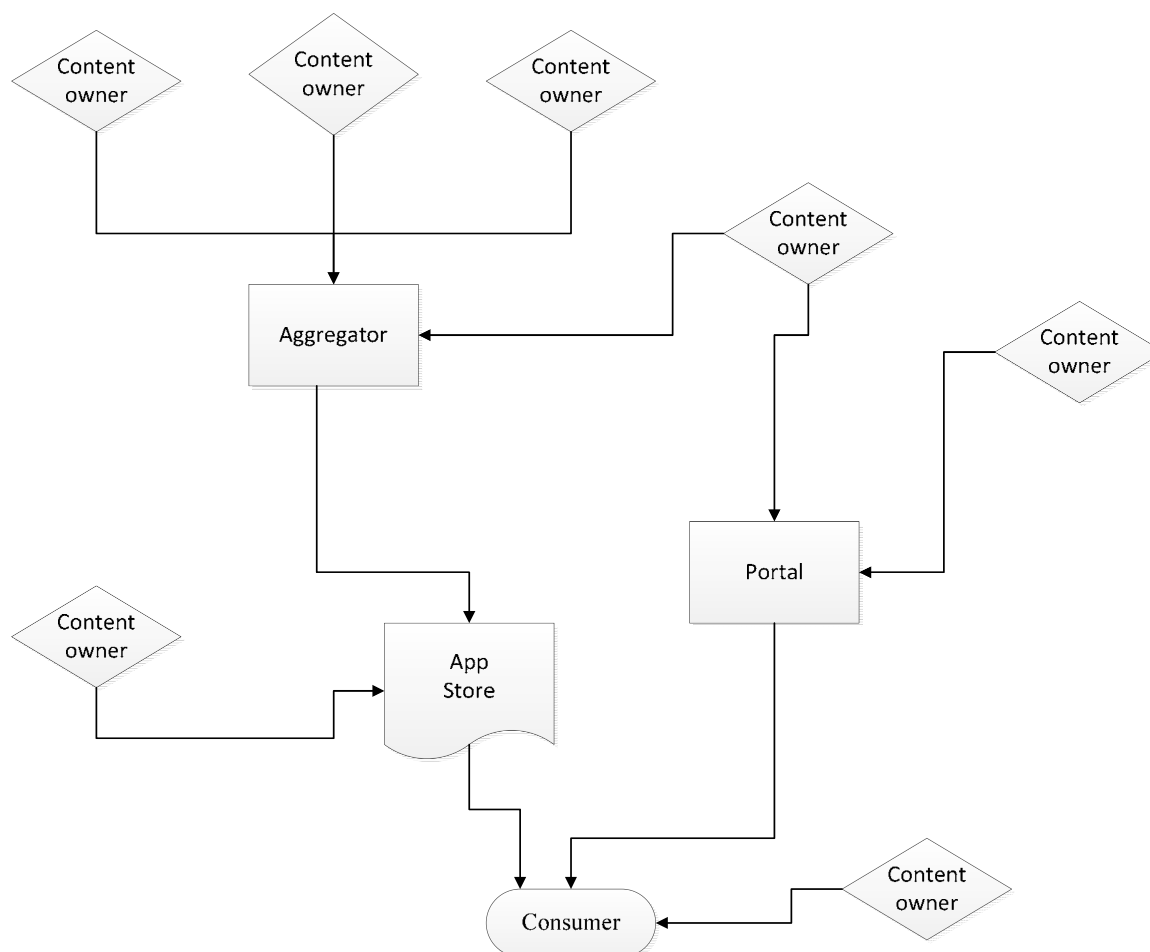
Pośrednik może dostarczać użytkownikowi końcowemu cały szereg usług cyfrowych świadczonych za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej, interfejsu lub portalu. Poza uzyskiwaniem dostępu do muzyki lub gier i ich pobieraniem na telefony komórkowe, usługi mogą obejmować na przykład biuro numerów, prognozy pogody, konkursy, głosowania i wszelkiego rodzaju aplikacje. Czasami usługi te są dostępne dzięki korzystaniu z usług o podwyższonej opłacie, na przykład dzięki krótkiej wiadomości tekstowej (SMS), czyli możliwości wysłania wiadomości tekstowej, za którą nalicza się cenę wyższą niż cena standardowa. Narzut stanowi opłatę za usługę cyfrową. W innych przypadkach usługobiorca posiada konto w sklepie z aplikacjami, na platformie lub w innym podobnym miejscu i zapłaci za usługi kartą kredytową lub wybierze inną metodę płatności.

Liczba stron zaangażowanych w dystrybucję przedmiotowych usług może być różna. W niektórych przypadkach właściciel treści elektronicznych świadczy usługę bezpośrednio na rzecz konsumenta końcowego. Ma to na przykład miejsce, gdy osoba fizyczna kupuje utwór muzyczny bezpośrednio od artysty na jej/jego stronie internetowej. Inne sytuacje wiążą się jednak z transakcjami dokonywanymi między wieloma pośrednikami. Na przykład w przypadku sygnału dzwonka właściciel treści może zawrzeć umowę licencyjną z agregatorem sygnałów dzwonka, który z kolei zawiera umowy z dostawcami telefonii komórkowej sprzedającymi sygnały dzwonka swoim usługobiorcom. Twórcy aplikacji zawierają podobne umowy ze sklepami z aplikacjami lub z platformami, za pośrednictwem których usługobiorcy kupują pobrane aplikacje, dokonując płatności na rzecz danego sklepu lub platformy.

Łańcuchy dostaw są często długie i mogą wykraczać poza granice państw. W takim przypadku trudno jest ustalić, kiedy dane usługi docierają do konsumenta końcowego i kto jest odpowiedzialny za płatność VAT z tytułu świadczenia danej usługi. Aby zapewnić pewność prawa w odniesieniu do wszystkich zaangażowanych stron i zagwarantować

pobór podatku, konieczne było określenie kogo w łańcuchu dostaw uznaje się za dostawcę danej usługi na rzecz konsumenta końcowego.

Na poniższym wykresie zilustrowano niektóre typowe sytuacje, w których art. 9a może pomóc w wyjaśnieniu, kto byłby dostawcą danej usługi na rzecz konsumenta końcowego.



Strzałki wskazują sposób dostarczania treści konsumentowi końcowemu. Na wykresie nie uwzględniono kwestii przetwarzania płatności.

3.4. <u>Co reguluje przepis?</u>

3.4.1. <u>Określone domniemanie</u>

W art. 9a ust. 1 akapit pierwszy wprowadzono wzruszalne domniemanie, zgodnie z którym podatnik uczestniczący w świadczeniu usług drogą elektroniczną lub usług telefonii internetowej działa w imieniu własnym, lecz na rzecz dostawcy tych usług. Przepis ten odzwierciedla sytuację prawną określoną w art. 28 dyrektywy VAT, w przypadku gdy spełnione są trzy następujące wymagania: (i) udział podatnika w świadczeniu usługi; (ii) działanie we własnym imieniu; (iii) ale na rzecz osoby trzeciej.

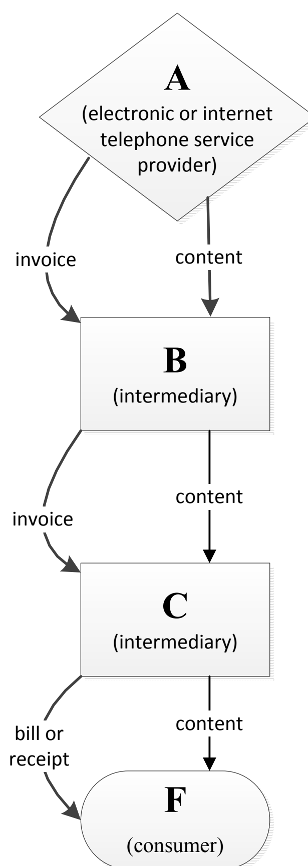
Domniemanie to oznacza, że w odniesieniu do każdej transakcji w łańcuchu dostaw między dostawcą usług elektronicznych a konsumentem końcowym, uznaje się, że każdy pośrednik (taki jak agregator treści lub operator telekomunikacyjny) otrzymał i świadczył usługę dalej drogą elektroniczną (lub usługę telefonii internetowej). Na przykład przyjmuje się, że przedsiębiorstwo tworzące aplikacje, które są dostępne za

pośrednictwem stron internetowych, jest podmiotem, który sprzedaje je odbiorcy końcowemu, w związku z czym to ono jest odpowiedzialne za zapłacenie VAT[8], a nie przedsiębiorstwo, które tę aplikację posiada (właściciel treści).

Istnieją określone wyjątki od przedmiotowego domniemania – są one wyjaśnione w dalszej części niniejszego rozdziału.

Na poniższym wykresie przedstawiono sytuację, w której domniemanie dotyczy wszystkich pośredników. Przyjmuje się, że pośrednik B otrzymuje usługę i świadczy ją dalej na rzecz pośrednika C tak, jakby był dostawcą usługi. Przyjmuje się, że pośrednik C jest odbiorcą usługi od pośrednika B i świadczy ją dalej na rzecz konsumenta końcowego tak, jakby był dostawcą usługi.

Scenariusz 1



3.4.2. *Obalanie domniemania*

W art. 9a określono, że pośrednik może obalić przedmiotowe domniemanie, jeżeli spełnione zostaną pewne warunki. Oznacza to, że jeżeli pośrednik obali domniemanie, nie uważa się go już za odbiorcę świadczącego dalej usługę. Warunki wymagane do obalenia są wymienione na końcu pierwszego akapitu w art. 9a ust. 1 i następnie rozwinięte w drugim i trzecim akapicie przedmiotowego przepisu.

Przepis ten jest tak skonstruowany, że domniemanie będzie miało zastosowanie, chyba że zostanie obalone przez podatnika uczestniczącego w świadczeniu usługi spełniającej wszystkie poniższe warunki:

8 Zob. w szczególności scenariusze 7–10 na stronach 36–42.

1) ***podatnik wyraźnie wskaże dostawcę jako podmiot świadczący usługę,*** co oznacza, że:

   a) na fakturze wystawionej lub udostępnionej przez każdego podatnika uczestniczącego w świadczeniu usługi należy wyszczególnić (tj. wystarczająco jasno wskazać) przedmiotową usługę i jej dostawcę (w zwykłych transakcjach handlowych fakturę VAT wystawia się między dwoma podatnikami); oraz

   b) na rachunku lub paragonie należy wyszczególnić przedmiotową usługę i jej dostawcę (podatnik musi wystawić lub udostępnić odbiorcy końcowemu rachunek lub paragon, na którym wyszczególni przedmiot świadczonej usługi i informacje dotyczące usługodawcy, np. nazwę przedsiębiorstwa, numer identyfikacyjny VAT); oraz

   c) podatnik uczestniczący w świadczeniu usługi nie zatwierdza obciążenia usługobiorcy płatnością (oznacza to na przykład, że sklep z aplikacjami nie jest odpowiedzialny za płatność pomiędzy konsumentem końcowym a właścicielem treści aplikacji); oraz

   d) podatnik uczestniczący w świadczeniu usługi nie zatwierdza świadczenia usługi (oznacza to, że dostawa, na przykład aplikacji, od właściciela treści za pośrednictwem sklepu z aplikacjami nie jest zatwierdzana przez sklep z aplikacjami); oraz

   e) podatnik uczestniczący w świadczeniu usługi nie ustala ogólnych warunków świadczenia usługi (oznacza to, na przykład, że warunki sprzedaży aplikacji za pośrednictwem sklepu z aplikacjami nie są ustalane przez sklep z aplikacjami);

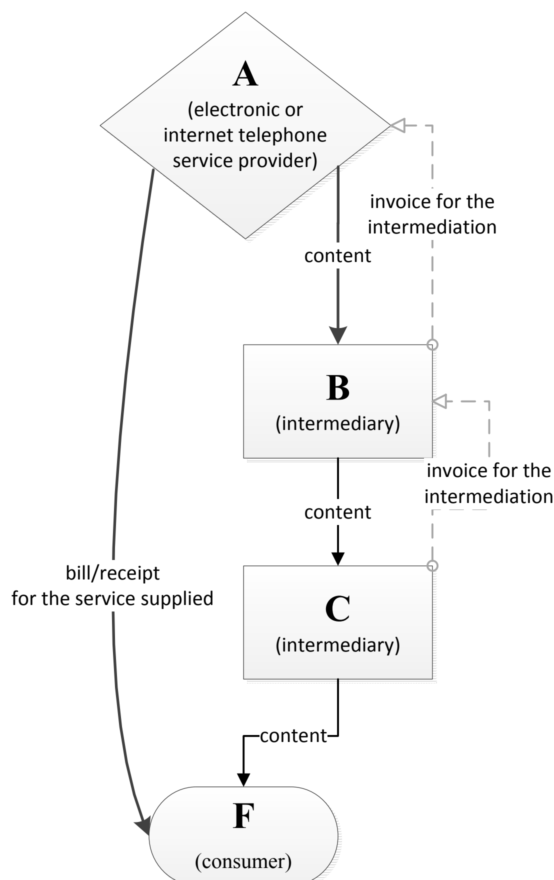
   ORAZ

2) ***jest to odzwierciedlone w uzgodnieniach umownych*** (wszystkie punkty od 1a) do e) muszą być odzwierciedlone w uzgodnieniach umownych, na przykład pomiędzy sklepem z aplikacjami a właścicielem treści aplikacji. W przeciwnym wypadku obalenie domniemania nie może mieć miejsca.).

Jeżeli powyższe warunki są spełnione w odniesieniu do każdego pośrednika w łańcuchu dostaw, domniemanie zawarte w art. 9a zostaje obalone, a dostawca usług elektronicznych pozostanie dostawcą usług na rzecz konsumenta końcowego (niezależnie od transakcji dokonywanych przez pośredników w łańcuchu dostaw): oznacza to, że to przedmiotowy dostawca usług jest odpowiedzialny za ustalenie miejsca dostawy i za płatność VAT wynikającą z usługi świadczonej na rzecz konsumenta końcowego.

Na poniższym wykresie przedstawiono sytuację, w której wszyscy pośrednicy obalili domniemanie. W takiej sytuacji wszystkie strony wiedzą, że na przykład właściciel treści aplikacji sprzedaje te aplikacje konsumentowi końcowemu. Jest to zaznaczone na wystawionych fakturach i rachunku lub paragonie, a także uwzględnione w uzgodnieniach umownych.

Scenariusz 2



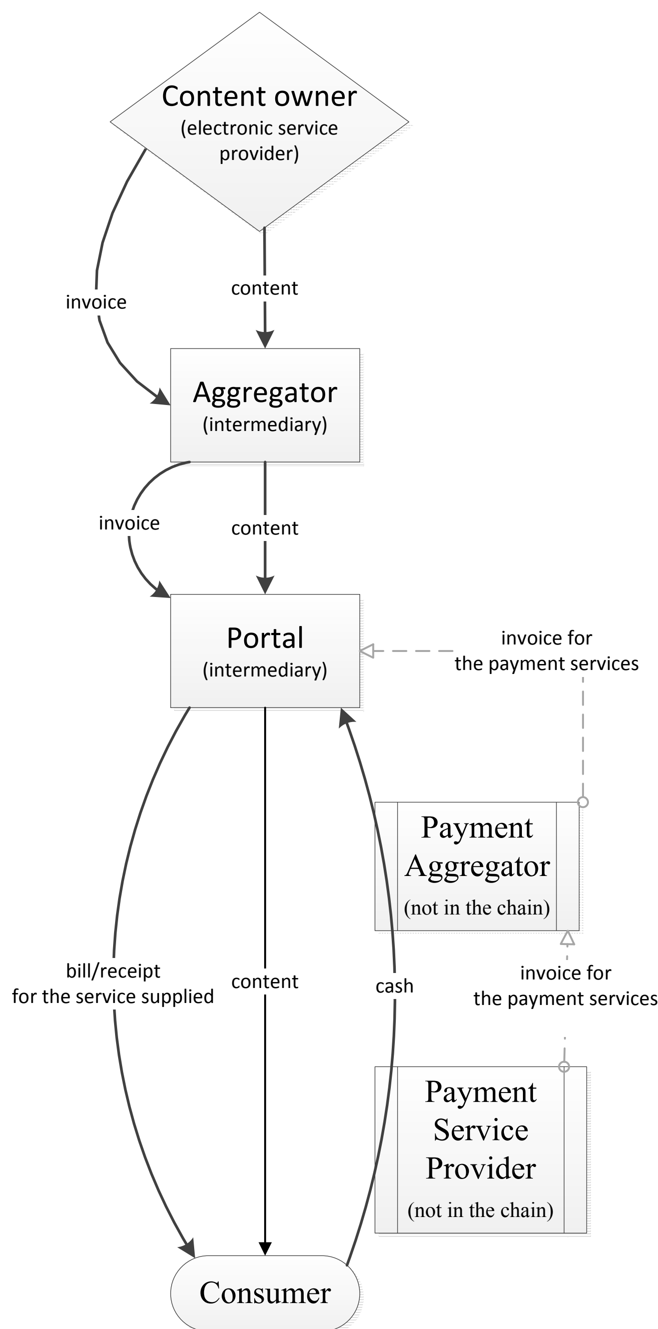
W przypadku gdy pośrednik w łańcuchu dostaw zatwierdza płatność lub dostawę lub ustala warunki świadczenia usługi na rzecz konsumenta, nie może obalić domniemania, o którym mowa w art. 9a, i do celów VAT będzie traktowany jako świadczący usługę na rzecz konsumenta końcowego.

Jeżeli na dowolnym etapie łańcucha dostaw, w którym występuje szereg pośredników, pośrednik nie może obalić lub nie obala domniemania, wskazanie (pierwotnego) dostawcy usług jako usługodawcy przez pozostałych dalszych pośredników w łańcuchu dostaw nie jest możliwe. W takim przypadku jedyną możliwością, jaką będą oni dysponować, jest zwrócenie się do (pierwszego) pośrednika, którego dotyczy domniemanie (zob. również punkt 3.4.7).

Z drugiej strony podatnik, który zapewnia jedynie przetwarzanie płatności za usługi (np. operator kart kredytowych), nie może być postrzegany na podstawie przetworzenia płatności jako uczestniczący w świadczeniu usług. Zatem domniemanie nie ma zastosowania do takiego podatnika, więc w konsekwencji osoba taka nie może być traktowana jako świadcząca usługę na rzecz odbiorcy końcowego, chyba że uczestniczy w świadczeniu usługi w inny sposób.

Jak widać na poniższym wykresie, domniemanie dotyczy wszystkich pośredników uczestniczących w świadczeniu usługi (agregator i portal są odbiorcami usługi i świadczą ją dalej). Przedsiębiorstwa świadczące usługi płatności nie uczestniczą w świadczeniu usługi i w związku z tym domniemanie ich nie dotyczy.

Scenariusz 3



3.4.3. *<u>Zastosowanie domniemania – wskaźniki szczegółowe</u>*

Domniemanie określone w art. 9a ma zastosowanie, gdy podatnik uczestniczy w świadczeniu usługi (i, w związku z tym przyjmuje się, że działa w imieniu własnym, lecz na rzecz dostawcy tych usług).

Aby podatnik lub organ podatkowy mogły ocenić, czy podatnik uczestniczy w świadczeniu usług za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej, interfejsu lub portalu, należy ocenić fakty **<u>oraz</u>** zbadać charakter stosunków umownych. Jeżeli między uzgodnieniami umownymi a rzeczywistością gospodarczą istnieje sprzeczność, drugi aspekt uznaje się za ważniejszy.

Odniesieniu do „uczestniczącego w świadczeniu usługi" w art. 9a nie należy nadawać innego znaczenia niż to, które nadano w art. 28 dyrektywy w sprawie VAT, w którym występuje odniesienie do „podatnika [który] bierze udział w świadczeniu usług". Interpretacja art. 28 dyrektywy VAT powinna zawsze opierać się na przepisach UE, a nie na przepisach krajowych.

Zazwyczaj podatnik uczestniczy w świadczeniu usługi, jeżeli umowne lub prawne uzgodnienia jasno określają, że przedmiotowy podatnik działa w imieniu własnym, ale na rzecz dostawcy tych usług i jest to zgodne z rzeczywistością (faktyczne cechy świadczonej usługi).

Jednak istnieje również możliwość, że umowne lub prawne uzgodnienia nie są wystarczająco dobrze zdefiniowane pod tym względem. W takiej sytuacji już wstępna ocena przedmiotowego świadczenia usługi wymaga analizy wszystkich cech transakcji.

Reasumując, należy brać pod uwagę zarówno fakty, jak i stosunki prawne podczas dokonywania oceny, czy podatnik uczestniczy w świadczeniu usługi. Z tego powodu klauzula umowy (bez względu na to, czy została podpisana przed dniem 1 stycznia 2015 r. czy później) wyłączająca podatnika z łańcucha transakcji (jako nieuczestniczącego w świadczeniu usługi) nie jest wystarczająca, jeżeli nie odzwierciedla tego w rzeczywistość gospodarcza.

Jeżeli chodzi o określone wskaźniki, nie ulega wątpliwości, że podatnik, który zatwierdzi obciążenie usługobiorcy płatnością lub dostawę lub ustalenie ogólnych warunków świadczenia usługi, uczestniczy w świadczeniu tej usługi. Więcej szczegółów dotyczących tej kwestii uwzględniono w punkcie 3.4.6.

Ponadto szereg innych elementów może wskazywać, że podatnik uczestniczy w świadczeniu usługi i w następstwie zasady określonej w pierwszym akapicie art. 9a ust. 1 może zostać objęty domniemaniem. Zanim jednak wyciągnięte zostaną ostateczne wnioski w tym względzie, należy wziąć pod uwagę wszystkie cechy świadczonej usługi.

Poniżej wymieniono niektóre wskaźniki świadczące o tym, że podatnik uczestniczy w świadczeniu usługi:

– posiadanie platformy technicznej, za pośrednictwem której świadczone są usługi, lub zarządzanie nią;

– odpowiedzialność za faktyczne świadczenie usługi;

– odpowiedzialność za pobieranie płatności, chyba że udział podatnika polega jedynie na przetwarzaniu płatności;

– kontrola lub wywieranie wpływu na ustalanie ceny;

– prawne zobowiązanie do wystawienia na rzecz użytkownika końcowego faktury VAT, rachunku lub paragonu w odniesieniu do świadczonej usługi;

– zapewnienie obsługi lub wsparcia usługobiorcy w związku z zapytaniami lub problemami dotyczącymi samej usługi;

– sprawowanie kontroli lub wywieranie wpływu na prezentację i format wirtualnego rynku (takiego jak sklepy z aplikacjami lub strony internetowe) w taki sposób, że

marka i tożsamość podatnika o wiele bardziej rzucają się w oczy niż marki i tożsamości pozostałych osób zaangażowanych w świadczenie usługi;

– zobowiązania prawne lub inne zobowiązania związane ze świadczoną usługą;

– posiadanie danych usługobiorcy związanych z przedmiotowym świadczeniem usługi;

– możliwość uznania sprzedaży bez zezwolenia usługodawcy lub jego wcześniejszej zgody w przypadkach, gdy świadczonej usługi nie odebrano w odpowiedni sposób.

Nie wszystkich podatników zaangażowanych w świadczenie usług drogą elektroniczną lub usług telefonii internetowej można postrzegać jako uczestniczących w świadczeniu usługi, jak przewidziano w art. 9a. Poniżej przedstawiono pięć różnych sytuacji odnoszących się do tej kwestii. Pierwsze trzy dotyczą przypadków, w których nie postrzega się pośrednika jako uczestniczącego w świadczeniu usługi w rozumieniu art. 9a. Pozostałe dwa przypadki (czwarty i piąty) dotyczą sytuacji, w których pośrednik uczestniczy w świadczeniu usługi, jak określono w art. 9a.

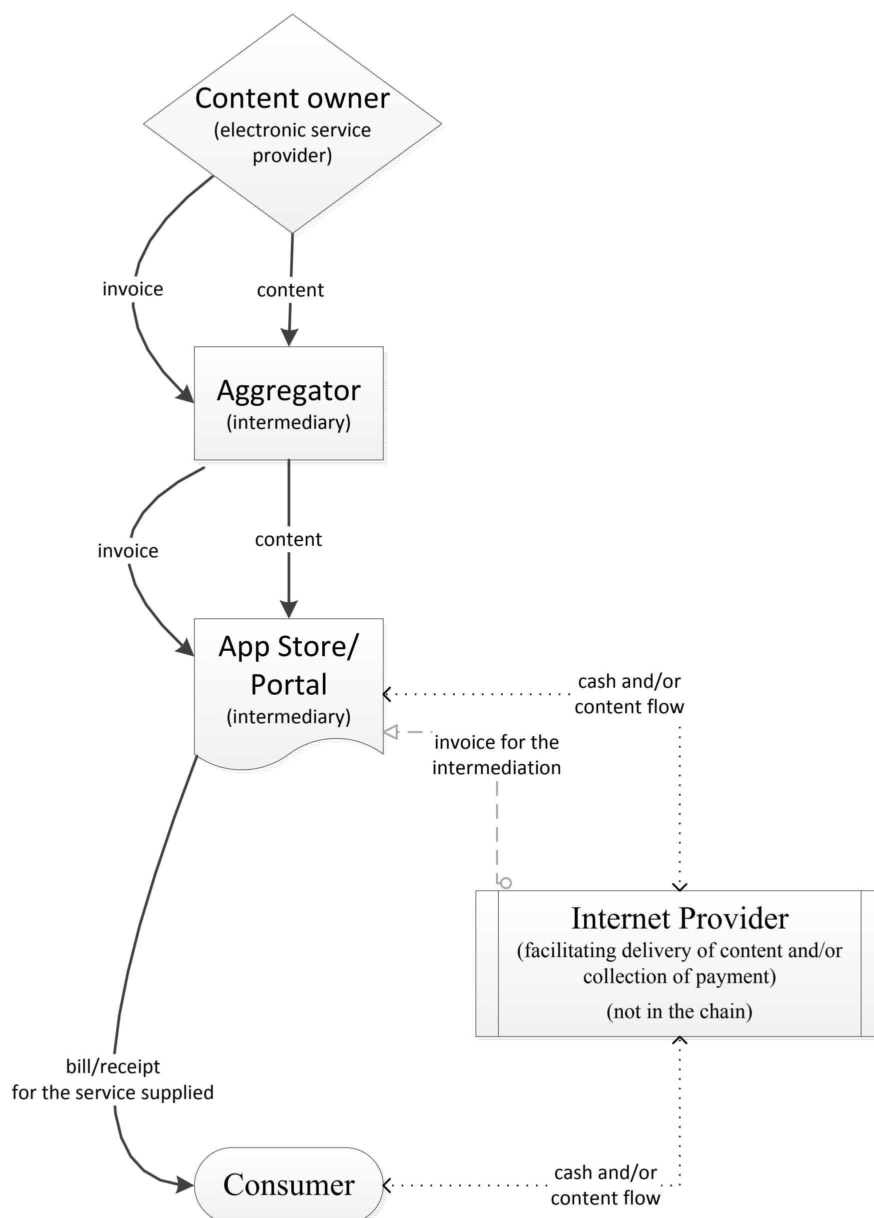
1) Jak przedstawiono w scenariuszu 3, dostawcy usług płatniczych (np. operatora kart kredytowych) nie postrzega się jako uczestniczącego w świadczeniu usług na rzecz odbiorcy końcowego, jeżeli zajmuje się on jedynie przetwarzaniem płatności (zob. punkt 3.4.4).

2) Dostawca internetu nie uczestniczy w świadczeniu usługi, jeżeli udostępnia jedynie sieć internetową do przekazywania treści lub pobierania płatności (za pośrednictwem lokalnej sieci radiowej, sieci przewodowej, łącza satelitarnego i innych). W takiej sytuacji jego uczestnictwo nie jest wystarczające, aby można go było uznać za uczestniczącego w świadczeniu usługi.

3) W przypadkach, w których operator sieci ruchomej pełni jedynie funkcję przekazywania treści lub przetwarzania płatności (w taki sam sposób, w jaki dostawca internetu udostępnia sieć internetową) jak określono powyżej, należy go traktować w taki sam sposób i nie postrzegać jako uczestniczącego w świadczeniu usługi.

Na poniższym wykresie przedstawiono sytuację, w której dostawca internetu lub operator sieci ruchomej ułatwia przepływ gotówki lub treści.

Scenariusz 4



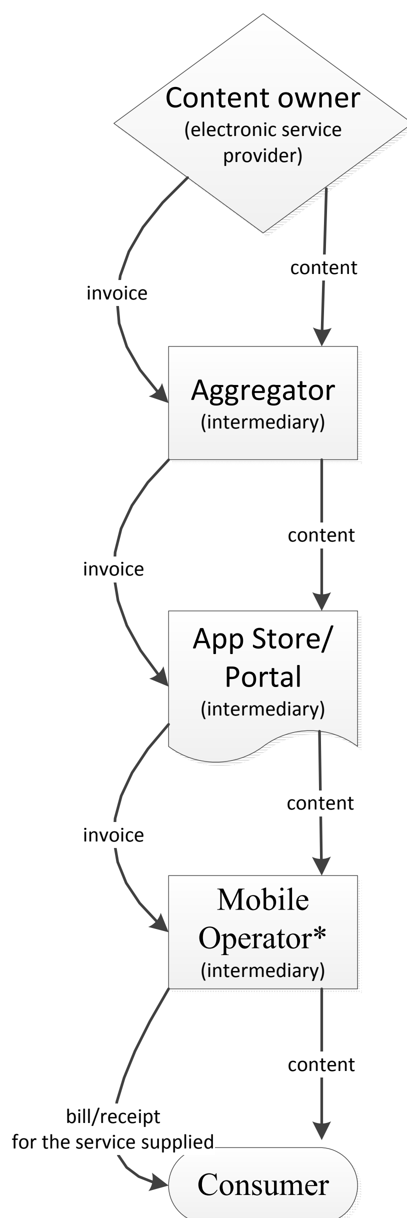
4) Jeżeli operator sieci ruchomej jest zaangażowany w inny sposób niż opisano powyżej (udostępnianie treści lub przetwarzanie płatności), nie można ignorować jego uczestnictwa. Innymi słowy, jego zaangażowanie w świadczenie usługi stałoby się wówczas dominujące i w związku z tym powinien być postrzegany jako uczestniczący w świadczeniu usługi w rozumieniu art. 9a. Jednym z testów, który powinien pomóc w rozpoznaniu, czy operator sieci ruchomej uczestniczy w świadczeniu usługi, polega na zweryfikowaniu, czy sieć jest niezbędna do świadczenia usługi. Innym możliwym sposobem jest weryfikacja, czy pobieranie płatności polega jedynie na opłaceniu rachunku.

5) Nie ulega wątpliwości, że gdy sklep z aplikacjami lub portal wystawia usługę elektroniczną na sprzedaż, musi być postrzegany jako zaangażowany w świadczenie tej usługi i uznany za uczestniczącego w świadczeniu usługi w rozumieniu art. 9a. Fakt, że w świadczeniu tej usługi uczestniczy dodatkowy pośrednik, usytuowany między sklepem z

aplikacjami lub portalem a odbiorcą końcowym (np. operator sieci ruchomej), nie zmienia automatycznie sytuacji sklepu z aplikacjami lub portalu.

Na poniższym wykresie zilustrowano sytuację, w której operator sieci ruchomej, sklep z aplikacjami lub portal uczestniczą w świadczeniu usługi i związku z tym obejmuje ich domniemanie.

Scenariusz 5



* Operator sieci ruchomej działa nie tylko jako dostawca usług płatniczych lub dostawca internetu

Uczestniczenie czy nieuczestniczenie w świadczeniu usługi? Dodatkowe przykłady

Trzy następujące sytuacje ilustrują dalej kwestię kto uczestniczy, a kto nie uczestniczy w świadczeniu usługi:

Sytuacja 1

Jeżeli:

1) usługobiorca przedsiębiorstwa posiadającego sklep z aplikacjami dokonuje zakupu usługi elektronicznej (subskrypcja czasopisma elektronicznego, gra, kredyty do gier) od właściciela treści;

2) umowa dotycząca świadczenia elektronicznej usługi zostaje zawarta bezpośrednio między właścicielem treści a usługobiorcą;

3) opłata zostaje pobrana bezpośrednio przez sklep z aplikacjami, ale usługa elektroniczna zostaje dostarczona (tj. techniczne przeniesienie danych) na telefon usługobiorcy za pośrednictwem sieci operatora sieci ruchomej,

operatora sieci ruchomej <u>nie</u> powinno się postrzegać jako <u>uczestniczącego</u> w świadczeniu usługi.

Sytuacja 2

Jeżeli w porównaniu z sytuacją 1 okoliczności różnią się o opisanych w punkcie 3) i opłata zostałaby pobrana również przez operatora sieci ruchomej, operatora tego wciąż <u>nie</u> powinno się postrzegać jako <u>uczestniczącego</u> w świadczeniu usługi.

Sytuacja 3

Jeżeli pobranie płatności przez operatora sieci ruchomej odbyłoby się jednak w bardziej skomplikowany sposób niż poprzez zwykłe opłacenie rachunku (jak w przypadku sytuacji 2) i zawierałoby inne elementy, wówczas operatora sieci ruchomej należałoby postrzegać jako <u>uczestniczącego</u> w świadczeniu usługi. Wśród dodatkowych elementów można wymienić przesłanie wiadomości SMS o podwyższonej opłacie, gdy zostaje ona wykorzystana nie tylko w celu przetworzenia płatności.

Należy jednak mieć na uwadze, że rynek usług elektronicznych i telekomunikacyjnych szybko się rozwija i w związku z tym nie jest możliwe ani zalecane, aby uwzględnić w niniejszych notach wyjaśniających wszystkie możliwe praktyczne sytuacje. W każdym wypadku powinno być jasne, że ocena każdej sytuacji musi uwzględniać wspomniane powyżej elementy.

3.4.4. <u>Kiedy wykluczyć zastosowanie domniemania – przetwarzanie płatności</u>

W art. 9a ust. 3 wyklucza się podatników, którzy wyłącznie zapewniają przetworzenie płatności i nie uczestniczą w świadczeniu usługi (w głównym łańcuchu transakcji). Taka sytuacja dotyczyłaby na przykład płatności za pośrednictwem firmy prowadzącej rozliczanie płatności za pomocą kart kredytowych.

W odniesieniu do oceny, czy podatnik jedynie przetwarza płatność, decydujące znaczenie mają rzeczywistość gospodarcza i uzgodnienia umowne (o ile nie są sprzeczne z faktami).

Oprócz zapewnienia metody płatności, podatnik może podjąć inne działania związane bezpośrednio z przetwarzaniem płatności, lecz nie powiązane z świadczeniem głównej usługi. Mogłaby to być na przykład akceptacja ryzyka wierzytelności nieściągalnej lub zapewnienie pierwszoliniowej obsługi klienta, co zasadniczo oznaczałoby przekierowanie

do usługodawcy, z wyjątkiem sytuacji związanych z samym przetwarzaniem płatności. Działania te nie byłyby wystarczające, aby uznać podatnika za uczestniczącego w świadczeniu usługi.

3.4.5. Warunki odnoszące się do obalenia domniemania

Dostawcę usług elektronicznych lub usług telefonii internetowej uznaje się za wyraźnie wskazanego wówczas gdy można jasno wykazać, zarówno pod względem uzgodnień umownych, jak i informacji dostarczonych przez **każdego** podatnika uczestniczącego w świadczeniu usługi i przekazanych ostatecznie usługobiorcy, że dostawca ten jest osobą, która świadczy daną usługę.

Obydwa warunki określone w art. 9a ust. 1 akapit drugi muszą zostać jednocześnie spełnione, aby można było wyraźnie wskazać dostawcę usług, np. właściciela treści aplikacji, jako usługodawcę. Na całej długości łańcucha dostaw pierwszy warunek (lit. a) – wystawienie faktury VAT) odnosi się do transakcji typu B2B, zaś drugi warunek (lit b) – wystawienie rachunku lub paragonu, chociaż może dotyczyć też faktury VAT, jeżeli wymagana jest faktura w transakcjach typu B2C) dotyczy transakcji końcowych typu B2C w łańcuchu dostaw.

Aby wyraźnie wskazać dostawcę usług (elektronicznych lub telefonii świadczonych za pośrednictwem internetu), musi on zostać określony w wystarczająco jasny sposób jako usługodawca na fakturze VAT wystawionej lub udostępnionej przez każdego podatnika uczestniczącego w świadczeniu usługi oraz na rachunku lub paragonie wystawionym lub udostępnionym (jeżeli nie jest wymagane wystawienie faktury VAT) odbiorcy końcowemu. Jeżeli takie informacje nie zostały dostarczone przez każdego podatnika uczestniczącego w świadczeniu usługi i przedstawione (poprzez wystawienie lub udostępnienie rachunku lub paragonu lub faktury VAT) odbiorcy końcowemu, dostawca usług, np. właściciel treści aplikacji, nie może być postrzegany jako wyraźnie wskazany usługodawca.

Jednocześnie, nawet jeżeli podatnik spełnia wszystkie warunki, aby obalić domniemanie określone w art. 9a, nie oznacza to, że nie można go postrzegać jako uczestniczącego w świadczeniu usługi (zgodnie z art. 28 dyrektywy VAT).

Aby określić usługodawcę i usługę, można użyć pełnych danych albo określonych i niepowtarzalnych danych, kodu lub podobnego identyfikatora, pod warunkiem, że dane są wystarczająco zrozumiałe dla wszystkich zainteresowanych stron. Opis usługodawcy powinien być na tyle jednoznaczny, aby umożliwiał każdemu usługobiorcy identyfikację usługodawcy, nie powinna jednak zachodzić konieczność podawania szczegółów, takich jak pełna nazwa prawna, adres lub numer identyfikacyjny VAT usługodawcy. Nie zaleca się ani nie wyróżnia żadnej konkretnej metody identyfikacji, gdyż w przeciwnym razie wprowadziłoby to dodatkowe ograniczenia w odniesieniu do przedsiębiorstw stosujących inne praktyki handlowe.

Jeżeli chodzi o faktury w transakcjach typu B2B, powinny spełniać wymagania zwykłych przepisów dotyczących VAT[9].

Jeżeli używa się odniesienia do „rachunku lub paragonu" wystawionego lub udostępnionego odbiorcy, dotyczy to, jak wyjaśniono powyżej, transakcji typu B2C. Należy to traktować jako warunek minimalny, konieczny, wraz z innymi elementami zaczerpniętymi z art. 9a, aby umożliwić podatnikowi wyraźne wskazanie dostawcy usługi jako usługodawcy. W żaden sposób nie zmienia to przepisów dotyczących fakturowania określonych w dyrektywie VAT ani ich stosowania na szczeblu krajowym. W szczególności warunek ten nie narzuca obowiązku wystawiania faktury za świadczenie usługi na rzecz konsumentów końcowych w państwach członkowskich, w których fakturowanie nie jest to wymagane, ani nie wyklucza takiego obowiązku w państwach członkowskich, w których fakturowanie jest obowiązkowe również w odniesieniu do świadczeń typu B2C. W przypadkach, w których wymagana jest faktura w transakcji typu B2C, należy podać dane, o których jest mowa w art. 226 dyrektywy VAT, co obejmuje większą ilość informacji niż informacje podane na rachunku lub paragonie[10].

3.4.6. Kiedy nie można obalić domniemania

Zawsze uznaje się, że podatnik, który zatwierdza obciążenie usługobiorcy płatnością, zatwierdza świadczenie usług albo ustala ogólne warunki świadczenia usług, działa we własnym imieniu, ale na rzecz innego podatnika. Wystarczy, że zostanie spełniony **tylko jeden** z powyższych trzech warunków, aby wykluczyć możliwość wyraźnego wskazania przez tego podatnika innego podatnika jako usługodawcy działającego na rzecz konsumenta końcowego.

Wystarczy, że jeden podatnik w łańcuchu dostaw spełni jeden z trzech warunków, aby pozostałe osoby w łańcuchu nie mogły wskazać pierwotnego dostawcy usług jako usługodawcy działającego na rzecz konsumenta końcowego. W takiej sytuacji, jeżeli na przykład sieć telefoniczna spełnia jeden z trzech warunków w ramach ustalania płatności, świadczenia usługi lub w ramach warunków umownych, właściciel treści aplikacji nie może być usługodawcą działającym na rzecz odbiorcy końcowego.

W związku z tym, jeżeli szereg stron w łańcuchu dostaw zatwierdza obciążenie płatnością lub świadczenie usługi lub ustala ogólne warunki świadczenia usług, żadna z nich nie może wyraźnie wskazać pierwotnego dostawcy usług jako usługodawcy działającego na rzecz konsumenta końcowego. Aby poprawnie zidentyfikować wszystkich pośredników w łańcuchu dostaw, należy wziąć się pod uwagę stosunki umowne między stronami. Ponadto należy wziąć również pod uwagę to, kogo konsument końcowy postrzega jako usługodawcę świadczącego usługi na jego rzecz (zob. również punkt 3.4.7, w którym zawarto dalsze wyjaśnienia).

---

9 Zgodnie z uwagami wyjaśniającymi przepisy dotyczące fakturowania VAT, numer referencyjny dokumentu: A-2, zagadnienie: Definicja faktury elektronicznej, „faktura powinna zostać uznana za wystawioną, gdy dostawca lub usługodawca albo osoba trzecia działająca w ich imieniu, albo nabywca lub usługobiorca w przypadku samo fakturowania udostępni fakturę, tak aby odbiorca faktury mógł ją otrzymać. Może to oznaczać, że faktura elektroniczna jest przekazywana bezpośrednio odbiorcy poprzez, przykładowo, wiadomość e-mail lub bezpieczne połączenie albo pośrednio poprzez, przykładowo, jednego lub kilku usługodawców, albo że jest udostępniana i dostępna dla odbiorcy za pośrednictwem portalu internetowego lub z zastosowaniem jakiejkolwiek innej metody".

10 Na stronach internetowych Komisji dostępne będą również informacje dotyczące przepisów w zakresie fakturowania obowiązujących w państwach członkowskich.

Zatwierdzenie obciążenia usługobiorcy płatnością

Fraza „zatwierdzi obciążenie usługobiorcy płatnością" nie jest jednoznaczna z przyjmowaniem płatności lub pobieraniem płatności. Odnosi się ona do sytuacji, w której podatnik ma wpływ na to, czy, kiedy lub na jakich wstępnych warunkach usługobiorca płaci. Podatnik zatwierdza płatność, gdy uzna, że jego rachunek bankowy, karta kredytowa lub płatnicza lub podobna, może zostać obciążona płatnością za świadczenie usługi. W praktyce, często osoba zatwierdzająca płatność jest tą samą osobą, która sprawuje kontrolę nad platformą techniczną (np. sklepem z aplikacjami, portalem), za której pośrednictwem są oferowane lub świadczone usługi.

Zatwierdzenie świadczenia usług

Za frazą „zatwierdzi świadczenie usług" kryje się szersze pojęcie niż samo wyświadczenie usługi. Odnosi się ona do sytuacji, w której podatnik ma wpływ na to, czy, kiedy lub na jakich wstępnych warunkach usługa jest wyświadczana. Podatnik zatwierdza świadczenie usługi, gdy przekazuje zatwierdzenie rozpoczęcia świadczenia usługi albo sam świadczy usługę albo zleca stronie trzeciej świadczenie usługi. W praktyce, często osoba zatwierdzająca świadczenie usługi jest tą samą osobą, która sprawuje kontrolę nad platformą techniczną (np. sklepem z aplikacjami, portalem), za której pośrednictwem są świadczone usługi.

Ustalanie ogólnych warunków świadczenia usług

W kontekście zastosowania art. 9a, w zakres frazy „ogólne warunki świadczenia usług" wchodzą wszelkie ogólne warunki ustalone przez podatnika uczestniczącego w świadczeniu usługi, na które odbiorca końcowy musi wyrazić zgodę, zanim dokona zakupu świadczonej usługi. Zawierają one na przykład warunki ustalone przez rynki i podobne platformy, które wymagają od użytkowników zgody na ogólne warunki w odniesieniu do użytkowania stron internetowych lub platformy (może to dotyczyć utrzymania konta użytkownika), jak również ogólne warunki (w tym umowę licencyjną), na które odbiorca końcowy musi wyrazić zgodę, zanim otrzyma dostęp do aplikacji lub do treści.

Jeżeli chodzi o znaczenie „ustalania" ogólnych warunków świadczenia usług, obejmuje ono sytuację, w której podatnik podejmuje decyzję w sprawie warunków ogólnych i warunków szczególnych (np. prawa i obowiązki, takie jak cena, warunki płatności, warunki dostarczenia usługi, zasady gwarancji itp.) i może narzucić je innym uczestnikom (poprzez ich formalne zaakceptowanie).

3.4.7. Jak należy postępować, jeżeli co najmniej jeden pośrednik w łańcuchu dostaw obali domniemanie?

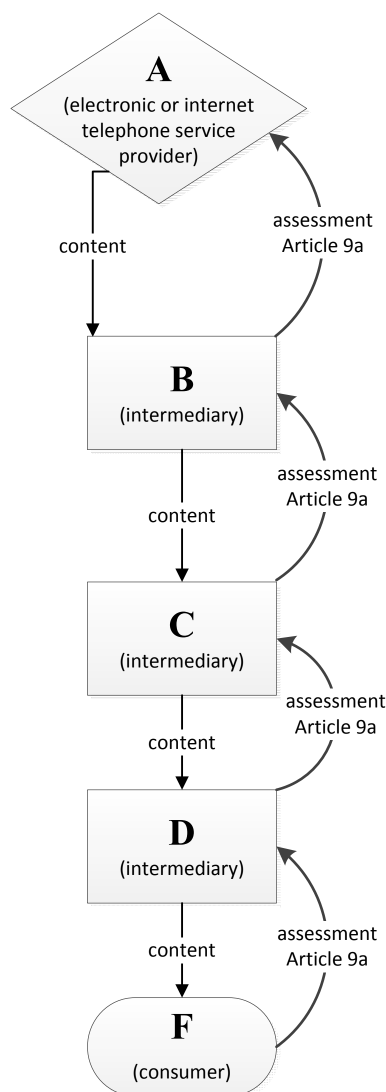
Zazwyczaj domniemanie określone w art. 9a dotyczy pośrednika uczestniczącego w świadczeniu usługi. Może ono jednak zostać obalone, jeżeli spełnione zostaną wszystkie wymagane warunki.

Każdego pośrednika w łańcuchu dostaw, który nie spełnia warunków niezbędnych do obalenia domniemania określonego w art. 9a, domniemanie to dotyczy i uznaje się, że sam odebrał i świadczył usługę na rzecz następnego pośrednika lub konsumenta końcowego. Tym samym będzie traktowany jako dostawca usług.

Aby prawidłowo przeanalizować sytuację każdego z pośredników, **należy rozpocząć ocenę łańcucha dostaw danej usługi od poziomu konsumenta końcowego i kontynuować w górę łańcucha**, jak zostało to przedstawione na poniższym wykresie (scenariusz 6). Podejście to ściśle wiąże się z celem art. 9a, czyli opodatkowaniem osoby znajdującej się jak najbliżej konsumenta końcowego, chyba że istnieje wystarczająca ilość informacji, pozwalająca zidentyfikować podatnika świadczącego usługę na rzecz konsumenta końcowego na wcześniejszym etapie łańcucha dostaw.

Na poniższym wykresie przedstawiono prawidłową kolejność oceny transakcji w łańcuchu dostaw w odniesieniu do zastosowania art. 9a.

Scenariusz 6



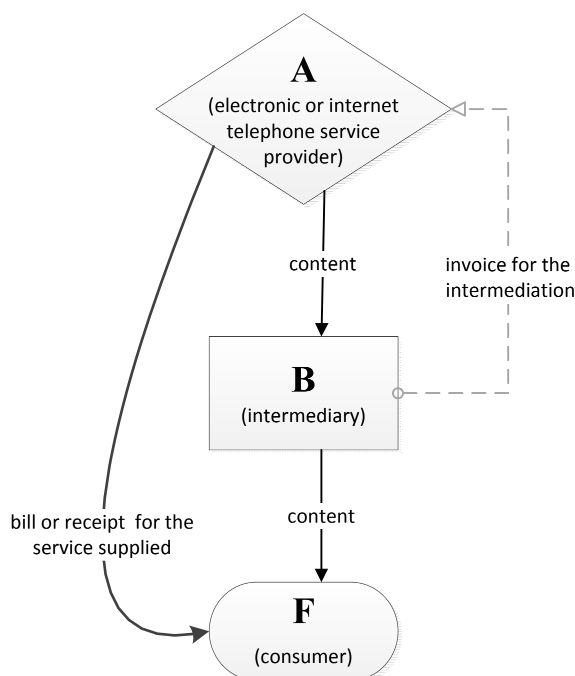
Na czterech poniższych wykresach (scenariusze 7–10) przedstawiono niektóre ogólne scenariusze dotyczące zastosowania domniemania, o którym mowa w art. 9a, w których co najmniej jeden pośrednik w łańcuchu dostaw obala domniemanie.

Scenariusze 7–10 dotyczą możliwych, **najbardziej podstawowych typów sytuacji** objętych art. 9a. Celem tych wykresów jest dostarczenie dodatkowych wytycznych w odniesieniu do **najpowszechniej występujących ogólnych ustaleń**. Realne sytuacje będą się często różnić szczegółami od sytuacji przedstawionych na wykresach. Ważne jest, aby

zawsze pamiętać, że informacje zawarte na każdym z wykresów w niniejszych notach wyjaśniających mają zastosowanie do konkretnych realnych sytuacji.

Ponieważ zawsze należy rozpoczynać od poziomu konsumenta końcowego i kontynuować w górę łańcucha, aby dokonać prawidłowej oceny transakcji, najprostsza sytuacja, w której można obalić domniemanie będzie wyglądać następująco:

Scenariusz 7



Komentarze do scenariusza 7:

Pośrednik B obala domniemanie.

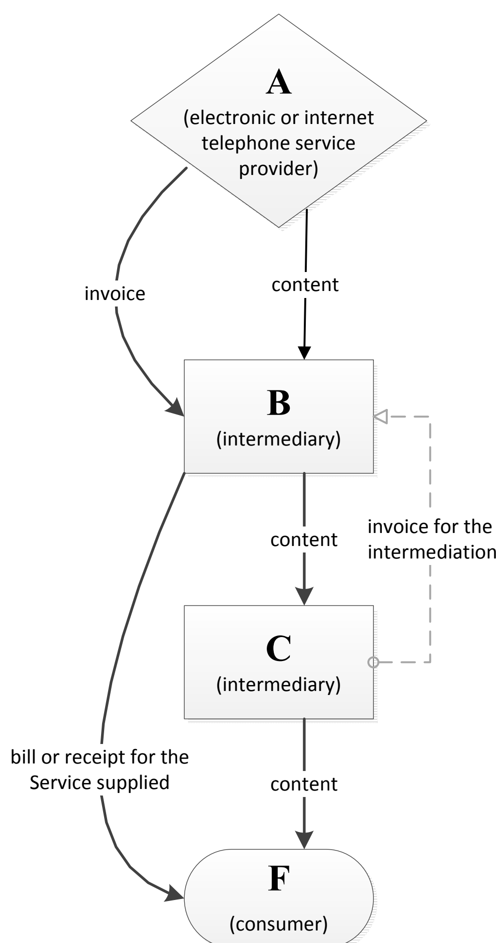
B może tak postąpić, ponieważ spełnił wymagane warunki: na fakturze, którą B wystawił na rzecz A, wyszczególniono wystarczająco jasno odniesienie do głównej usługi i do usługodawcy (wymaganie zawarte w art. 9a ust. 1 akapit drugi lit. a) zostało spełnione); na rachunku lub paragonie wystawionym przez A na rzecz konsumenta F wyszczególniono usługę i usługodawcę (wymaganie zawarte w art. 9a ust, 1 akapit drugi lit. b) zostało spełnione); w uzgodnieniach umownych potwierdzono, że B świadczy jedynie określone usługi pośrednictwa, a główną usługę świadczy A.

Jednocześnie nie wyklucza się możliwości, aby B obalił domniemanie, gdyż **nie** zatwierdza obciążenia usługobiorcy płatnością, **nie** zatwierdza świadczenia usługi, **ani nie** ustala ogólnych warunków.

Uznaje się, że w tym przypadku A (właściciel treści/twórca/pierwotny dostawca usługi) jest dostawcą świadczącym usługę na rzecz konsumenta końcowego. Wystawia on rachunek lub paragon na rzecz konsumenta końcowego F. A będzie zazwyczaj odpowiedzialny za płatność VAT z tytułu świadczenia usługi na rzecz konsumenta końcowego.

W poniższych scenariuszach 8 i 9 przedstawiono bardziej złożone sytuacje.

Scenariusz 8



Komentarze do scenariusza 8:

Pośrednik C obala domniemanie.

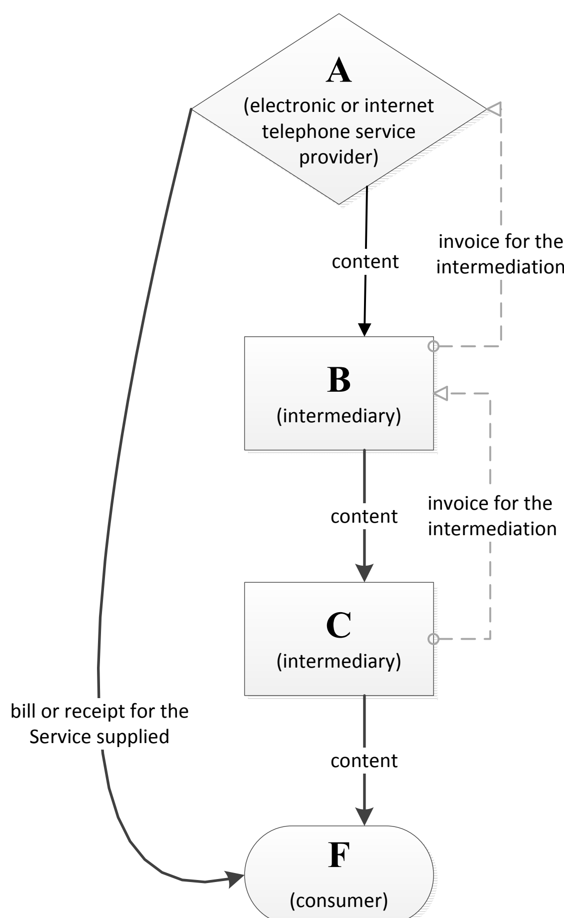
C może tak postąpić, ponieważ spełnił wymagane warunki: na fakturze, którą C wystawił na rzecz B, wyszczególniono wystarczająco jasno odniesienie do głównej usługi i do usługodawcy (wymaganie zawarte w art. 9a ust. 1 akapit drugi lit. a) zostało spełnione); na rachunku lub paragonie wystawionym przez B na rzecz konsumenta F wyszczególniono usługę i usługodawcę (wymaganie zawarte w art. 9a ust, 1 akapit drugi lit. b) zostało spełnione); w uzgodnieniach umownych potwierdzono, że C świadczy jedynie określone usługi pośrednictwa, a główną usługę świadczy B.

Jednocześnie nie wyklucza się możliwości, aby C obalił domniemanie, gdyż **nie** zatwierdza obciążenia usługobiorcy płatnością, **nie** zatwierdza świadczenia usługi, **ani nie** ustala ogólnych warunków.

Pośrednik B nie może (nie spełnia warunków) lub nie chce obalić domniemania, tj. przyjmuje się, że otrzymał usługę od A i wyświadczył ją dalej na rzecz konsumenta końcowego F (który postrzega go jako dostawcę usługi). B będzie zazwyczaj odpowiedzialny za płatność VAT z tytułu świadczenia usługi na rzecz konsumenta końcowego.

A (właściciel treści/twórca/pierwotny dostawca usługi) świadczy usługę na rzecz B i wystawia zwykłą fakturę obowiązującą przy transakcji typu B2B. Nie ma on bezpośredniego kontaktu z konsumentem końcowym.

Scenariusz 9



Komentarze do scenariusza 9:

Pośrednik C obala domniemanie.

C może tak postąpić, ponieważ spełnił wymagane warunki: na fakturze, którą C wystawił na rzecz B, wyszczególniono wystarczająco jasno odniesienie do głównej usługi i do usługodawcy (wymaganie zawarte w art. 9a ust. 1 akapit drugi lit. a) zostało spełnione); na rachunku lub paragonie wystawionym przez A na rzecz konsumenta F wyszczególniono usługę i usługodawcę (wymaganie zawarte w art. 9a ust, 1 akapit drugi lit. b) zostało spełnione); w uzgodnieniach umownych potwierdzono, że C świadczy jedynie określone usługi pośrednictwa, a odpowiedzialność z tytułu świadczenia głównej usługi przenosi się na B.

Jednocześnie nie wyklucza się możliwości, aby C obalił domniemanie, gdyż **nie** zatwierdza obciążenia usługobiorcy płatnością, **nie** zatwierdza świadczenia usługi, **ani nie** ustala ogólnych warunków.

Pośrednik B również obala domniemanie. B może tak postąpić, ponieważ spełnił wymagane warunki: na fakturze, którą B wystawił na rzecz A, wyszczególniono wystarczająco jasno odniesienie do głównej usługi i do usługodawcy (wymaganie zawarte

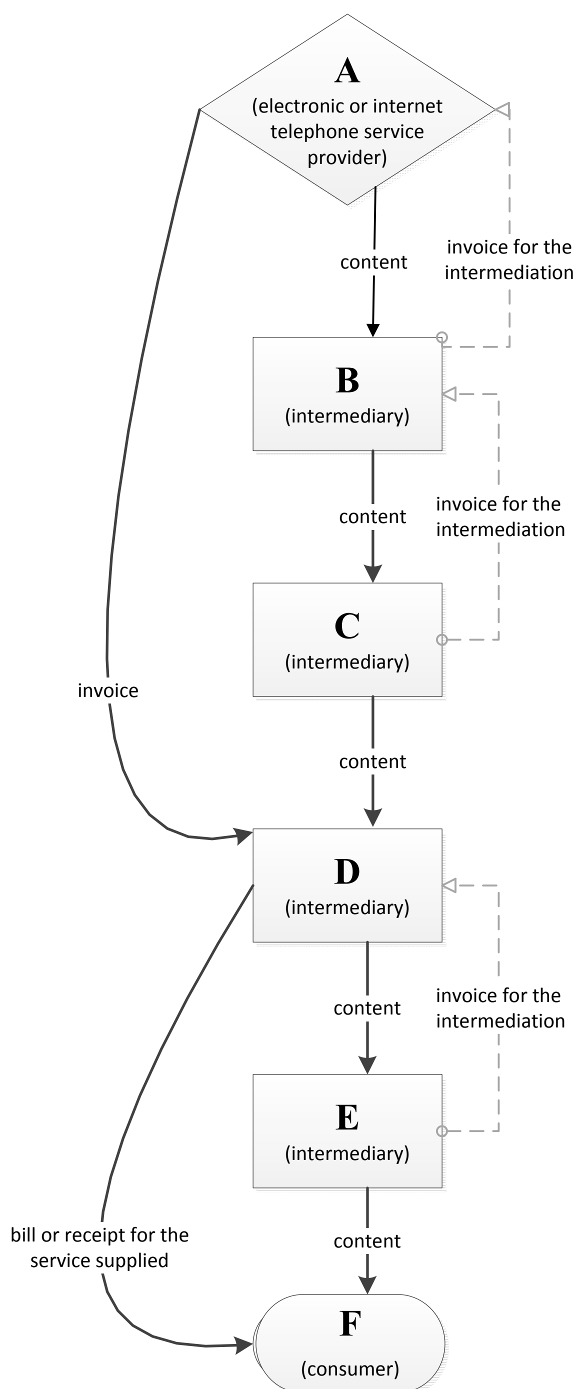
w art. 9a ust. 1 akapit drugi lit. a) zostało spełnione); na rachunku lub paragonie wystawionym przez A na rzecz konsumenta F wyszczególniono usługę i usługodawcę (wymaganie zawarte w art. 9a ust, 1 akapit drugi lit. b) zostało spełnione); w uzgodnieniach umownych potwierdzono, że B świadczy jedynie określone usługi pośrednictwa, a odpowiedzialność z tytułu świadczenia głównej usługi przenosi się na A.

Jednocześnie nie wyklucza się możliwości, aby B obalił domniemanie, gdyż **nie** zatwierdza obciążenia usługobiorcy płatnością, **nie** zatwierdza świadczenia usługi, **ani nie** ustala ogólnych warunków.

Uznaje się, że w tym przypadku A (właściciel treści/twórca/pierwotny dostawca usługi) jest dostawcą świadczącym usługę na rzecz konsumenta końcowego. Wystawia on rachunek lub paragon na rzecz konsumenta końcowego F. A będzie zazwyczaj odpowiedzialny za płatność VAT z tytułu świadczenia usługi na rzecz konsumenta końcowego.

W ostatnim scenariuszu 10 przedstawiono bardziej złożoną sytuację w stosunku do scenariusza 8, w której nie wszyscy pośrednicy obalili domniemanie określone w art. 9a.

Scenariusz 10



Komentarze do scenariusza 10:

Pośrednik E obala domniemanie.

E może tak postąpić, ponieważ spełnił wymagane warunki: na fakturze, którą E wystawił na rzecz D, wyszczególniono wystarczająco jasno odniesienie do głównej usługi i do usługodawcy (wymaganie zawarte w art. 9a ust. 1 akapit drugi lit. a) zostało spełnione); na rachunku lub paragonie wystawionym przez D na rzecz konsumenta F wyszczególniono usługę i usługodawcę (wymaganie zawarte w art. 9a ust, 1 akapit drugi lit. b) zostało spełnione); w uzgodnieniach umownych potwierdzono, że E świadczy jedynie określone usługi pośrednictwa, a główną usługę świadczy D.

Jednocześnie nie wyklucza się możliwości, aby E obalił domniemanie, gdyż **nie** zatwierdza obciążenia usługobiorcy płatnością, **nie** zatwierdza świadczenia usługi, **ani nie** ustala ogólnych warunków.

Pośrednik D nie może (nie spełnia warunków) lub nie chce obalić domniemania, tj. przyjmuje się, że otrzymał usługę od A (w naszym scenariuszu) i wyświadczył ją dalej na rzecz konsumenta końcowego F (który postrzega go jako dostawcę usługi). D będzie zazwyczaj odpowiedzialny za płatność VAT z tytułu świadczenia usługi na rzecz konsumenta końcowego.

Pośrednik C obala domniemanie.

C może tak postąpić, ponieważ spełnia wymagane warunki: na fakturze, którą C wystawił na rzecz B (za jego usługę pośrednictwa) wyszczególniono wystarczająco jasno odniesienie do głównej usługi i do usługodawcy (w tej „górnej" części łańcucha dostaw jako dostawcę usług wskazuje się A) (wymaganie zawarte w art. 9a ust. 1 akapit drugi lit. a) zostało spełnione); w uzgodnieniach umownych potwierdzono, że C świadczy jedynie określone usługi pośrednictwa na rzecz B i że odpowiedzialność z tytułu świadczenia głównej usługi przenosi się na B. Wymaganie zawarte w art. 9a ust. 1 akapit drugi lit. b) zostało spełnione przez D, który wystawia rachunek lub paragon na rzecz konsumenta F, w których wyszczególniono usługę i usługodawcę (w tej „dolnej części" łańcucha dostaw jako dostawcę usług wskazuje się D).

Jednocześnie nie wyklucza się możliwości, aby C obalił domniemanie, gdyż **nie** zatwierdza obciążenia usługobiorcy płatnością, **nie** zatwierdza świadczenia usługi, **ani nie** ustala ogólnych warunków.

Należy zauważyć, że aby spełnić wymagania określone w art. 9a, C potrzebuje wystarczających informacji na temat głównej usługi i usługodawcy. Zazwyczaj C polegałby na informacjach dostarczonych przez B, który z kolei powinien je otrzymać od A (właściciela treści/twórcy/pierwotnego dostawcy usługi).

W przypadku gdy C nie posiada wystarczających informacji, zostanie objęty domniemaniem.

Pośrednik B obala domniemanie.

B może tak postąpić, ponieważ spełnia wymagane warunki: na fakturze, którą B wystawił na rzecz A (za jego usługę pośrednictwa) wyszczególniono wystarczająco jasno odniesienie do głównej usługi i do dostawcy usługi, zaś na fakturze wystawionej przez A na rzecz D wskazano główną usługę i usługodawcę (w tej „górnej" części łańcucha dostaw jako dostawcę usług wskazuje się A) (wymaganie zawarte w art. 9a ust. 1 akapit drugi lit. a) zostało spełnione); w uzgodnieniach umownych potwierdzono, że B świadczy jedynie określone usługi pośrednictwa, a główną usługę świadczy A. Wymaganie zawarte w art. 9a ust. 1 akapit drugi lit. b) zostało spełnione przez D, który wystawia rachunek lub paragon na rzecz konsumenta F, w których wyszczególniono usługę i usługodawcę (w tej „dolnej części" łańcucha dostaw jako dostawcę usług wskazuje się D).

Jednocześnie nie wyklucza się możliwości, aby B obalił domniemanie, gdyż **nie** zatwierdza obciążenia usługobiorcy płatnością, **nie** zatwierdza świadczenia usługi, **ani nie** ustala ogólnych warunków.

Należy zauważyć, że aby spełnić wymagania określone w art. 9a, B potrzebuje wystarczających informacji na temat głównej usługi i usługodawcy. Zazwyczaj B musiałby polegać na informacjach dostarczonych przez A.

W przypadku gdy B nie posiada wystarczających informacji, zostanie objęty domniemaniem.

A (właściciel treści/twórca/pierwotny dostawca usługi) świadczy usługę na rzecz D i wystawia zwykłą fakturę obowiązującą przy transakcji typu B2B. Nie ma on bezpośredniego kontaktu z konsumentem końcowym.

3.4.8. *Jak stosuje się domniemanie w odniesieniu do usług telefonii świadczonych za pośrednictwem internetu?*

W art. 9a ust. 2 przewidziano, że odnośny ustęp ma zastosowanie w przypadku gdy usługi telefonii internetowej świadczone są za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnych, interfejsu lub portalu na takich samych warunkach jak określono w ust. 1.

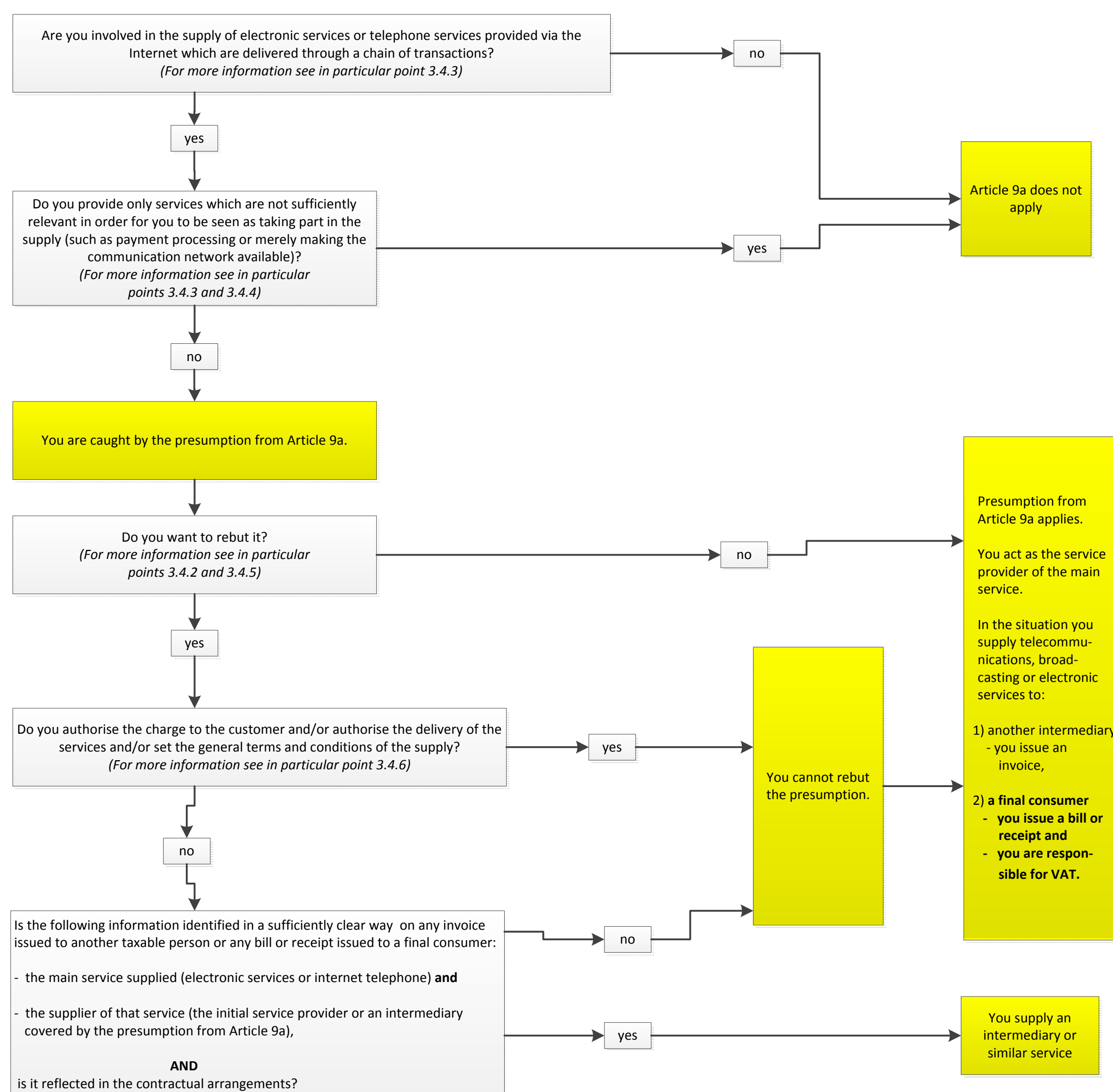
Ponieważ usługi telefoniczne można świadczyć poprzez pośredników, również istnieje potrzeba domniemania odnośnie tego kto faktycznie świadczy usługę na rzecz konsumenta końcowego. W kontekście art. 9a usługi telefoniczne świadczone za pośrednictwem internetu, w tym usługi telefonii internetowej (VoIP), należy traktować w taki sam sposób, jak usługi elektroniczne.

3.5. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowego przepisu

3.5.1. *Kiedy art. 9a ma zastosowanie? – wykres*

Na poniższym wykresie zilustrowano z dużą dokładnością, jak należy stosować art. 9a.

Więcej szczegółowych informacji zawarto w rozdziale 3. Definicje usług elektronicznych i telekomunikacyjnych omówiono w rozdziale 2.



3.5.2. *Dlaczego nie umieszczono tego domniemania wraz z pozostałymi domniemaniami?*

W przepisie przewidziano domniemanie, tak jak w innych przepisach w podsekcji 3a. Należy jednak zauważyć, że w podsekcji 3a skoncentrowano się na *miejscu, w którym znajduje się usługobiorca*, zaś w art. 9a określono domniemanie odnoszące się do tego *kto jest usługodawcą*. Właściwe podejście, zgodne z logiką stosowaną w dyrektywie VAT, polega w pierwszej kolejności na ustaleniu, kto jest usługodawcą. Następny krok polega na prawidłowej ocenie natury usługi i dopiero po tym etapie na określeniu miejsca, w którym znajduje się usługobiorca. Z tego powodu art. 9a nie można było umieścić tego domniemania wraz z innymi domniemaniami.

3.5.3. *Dlaczego domniemanie to nie obejmuje usług nadawczych?*

Jak wyjaśniono w pkt 2.4.2, definicja usług nadawczych zawarta w art. 6b jest stosunkowo zawężona i zgodnie z nią usługodawca musi ponosić odpowiedzialność redakcyjną za treść, aby usługa mogła wejść w zakres tej definicji.

W myśl art. 9a, zgodnie z domniemaniem, jeżeli ma ono zastosowanie, „pośrednik” w świadczeniu usługi nadawczej stałby się dostawcą usługi (nadawcą), ponieważ musiałby pełnić taką funkcję z uwagi na dodatkowe warunki zawarte w tym przepisie (co wynika z akapitu trzeciego przedmiotowego ust. 1).

W związku z tym (ponieważ nie można byłoby wykluczyć zastosowania domniemania w myśl akapitu pierwszego ust. 1) stwierdzono, że należy włączyć usług nadawczych w zakres art. 9a.

3.5.4. Czym są sieci telekomunikacyjne?

Zob. glosariusz pkt 1.6.

3.5.5. Czym są interfejs lub portal?

Zob. glosariusz pkt 1.6.

4. MIEJSCE SIEDZIBY OSOBY PRAWNEJ NIEBĘDĄCEJ PODATNIKIEM (ART. 13A)

4.1. Odpowiedni przepis

Odpowiedni przepis można znaleźć w rozporządzeniu wykonawczym w sprawie VAT:

- Artykuł 13a

Za każdym razem, gdy występuje odniesienie do artykułu rozporządzenia wykonawczego w sprawie VAT, odniesienie do tego konkretnego aktu prawnego zostaje pominięte i wymienia się tylko artykuł.

4.2. Kontekst

W ramach systemu VAT konsument końcowy (zwany także osobą prawną niebędącą podatnikiem) może być osobą fizyczną (to jest osoba prywatna) lub osobą prawną (jak np. organ publiczny).

W przypadkach gdy usługi telekomunikacyjne, nadawcze lub elektroniczne świadczy się na rzecz osoby prywatnej, VAT, co do zasady, będzie należny w miejscu, które jest stałym miejscem zamieszkania lub zwykłym miejscem pobytu osoby prywatnej (od 2015 r.).

Jeżeli w przypadku tych świadczonych usług usługobiorca jest osobą prawną (niebędącą podatnikiem), czynnikiem przy ustalaniu będzie miejsce, w którym ta osoba ma siedzibę.

W tym względzie w odniesieniu do stosowaniu przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług należy pamiętać, że zgodnie z art. 43 ust. 2 dyrektywy VAT osoba prawna niebędąca podatnikiem zidentyfikowana do celów VAT musi być uznawana za podatnika.

W przypadku gdy będzie potrzeba naliczenia VAT w miejscu, w którym konsument końcowy ma „**siedzibę**” (jeżeli jest to osoba prawna) lub w miejscu, które jest jego „**stałym miejscem zamieszkania**” lub „**zwykłym miejscem pobytu**” (jeżeli usługobiorca jest osobą fizyczną), niezbędne jest wyraźne rozgraniczenie znaczenia tych trzech pojęć.

W art. 12 i 13 zapewniono wskazówki dotyczące pojęć stałego miejsca zamieszkania i zwykłego miejsca pobytu. Stałe miejsce zamieszkania to adres osoby fizycznej figurujący w krajowej ewidencji ludności lub innym podobnym rejestrze lub adres wskazany przez tę osobę odpowiednim organom podatkowym. Wyraźnie określono, że zwykłym miejscem pobytu osoby fizycznej jest miejsce, w którym ta osoba zazwyczaj mieszka ze względu na powiązania osobiste i zawodowe. W przypadku, w którym te powiązania istnieją w różnych państwach zwykłe miejsce pobytu będzie określane na podstawie powiązań osobistych wykazujących ścisłe związki danej osoby fizycznej z miejscem, w którym zamieszkuje.

4.3. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia?

Osoba prawna znajduje się w miejscu, w którym ma siedzibę. Dla osób prawnych prowadzących działalność gospodarczą (podatników) wytyczne w odniesieniu do miejsca, w którym mają siedzibę znajdują się w art. 10 i 11, ale nie ma takich wytycznych w odniesieniu do osób prawnych nie prowadzących działalności gospodarczej (niebędących podatnikami).

W tym zakresie niezbędne było wyjaśnienie pojęcia „siedziba”, które zawarto już w art. 13a.

4.4. Co reguluje przepis?

W art. 13a zdefiniowano miejsce, w którym osoba prawna niebędąca podatnikiem ma siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności.

Jest to miejsce, w którym prowadzone są (wykonywane/realizowane) funkcje naczelnego zarządu przedsiębiorstwa, lub dowolne inne miejsce, które charakteryzuje się wystarczająca stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić jej odbiór i wykorzystanie świadczonych usług do własnych potrzeb (będące miejscem, z którego prowadzi działalność operacyjną).

W przeciwieństwie do podatnika, osoba prawna niebędąca podatnikiem nie będzie zazwyczaj prowadziła działalności gospodarczej. W związku z tym niezbędne było sporządzenie odrębnych wytycznych w odniesieniu do miejsca, w którym osoba prawna niebędąca podatnikiem ma siedzibę.

Definicja i test do stosowania odzwierciedlają jednak obowiązujące zasady ustalania miejsca prowadzenia działalności gospodarczej przez podatnika (art. 10) i dowolne stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, które może mieć (art. 11 ust. 1).

Wykorzystane elementy są podobne do stosowanych w przypadku podatnika, ale przystosowano je w celu dopasowania do sytuacji osoby niebędącej podatnikiem, która nie będzie prowadziła działalności gospodarczej.

5. STATUS USŁUGOBIORCY, KTÓRY NIE PODAŁ SWOJEGO NUMERU IDENTYFIKACYJNEGO VAT (ART. 18)

5.1. Odpowiedni przepis

Odpowiedni przepis można znaleźć w rozporządzeniu wykonawczym w sprawie VAT:

- Artykuł 18 ust. 2 akapit drugi

Za każdym razem, gdy występuje odniesienie do artykułu rozporządzenia wykonawczego w sprawie VAT, odniesienie do tego konkretnego aktu prawnego zostaje pominięte i wymienia się tylko artykuł.

5.2. Kontekst

Począwszy od dnia 1 stycznia 2015 r. miejsce opodatkowania z tytułu świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych będzie takie same dla świadczeń typu B2B (relacja przedsiębiorstwo – przedsiębiorstwo) i B2C (relacja przedsiębiorstwo – konsument końcowy).

Niezależnie od tej zmiany, dla usługodawcy nadal niezbędne będzie ustalenie statusu usługobiorcy (niezależnie od tego czy jest to przedsiębiorstwo czy konsument końcowy), ponieważ będzie to miało wpływ na obowiązek podatkowy usługodawcy. W przypadku świadczenia usługi na rzecz konsumenta końcowego, lub gdy usługobiorca ma siedzibę w tym samym państwie członkowskim co usługodawca, usługodawca będzie zobowiązany do zapłaty podatku. Jeżeli usługa będzie świadczona na rzecz usługobiorcy, który jest podatnikiem mającym siedzibę w innym państwie członkowskim niż państwo usługodawcy, ten ostatni nie powinien naliczać VAT, ponieważ usługobiorca będzie zobowiązany do zapłaty podatku w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia.

5.3. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia?

Artykuł18[11] ma znaczenie w przypadku gdy niezbędna jest identyfikacja statusu usługobiorcy w celu poprawnego zastosowania przepisów w odniesieniu do miejsca świadczenia usług. W celu weryfikacji statusu usługobiorcy i miejsca, w którym się znajduje, usługodawca często będzie w dużej mierze polegał na numerze identyfikacyjnym VAT podanym przez jego usługobiorcę.

W ust. 1 informuje się usługodawcę, kiedy może on uznawać usługobiorcę UE za podatnika. Ma to miejsce, gdy usługobiorca poda swój numer identyfikacyjny VAT lub wykaże, że jest w trakcie rejestracji do celów podatku VAT.

W przypadkach, w których nie podano numeru identyfikacyjnego VAT, w ust. 2 akapit pierwszy informuje się usługodawcę, że usługobiorca może być uznany za niebędącego podatnikiem, ale jedynie w sytuacji, gdy brak jest informacji wskazujących inaczej.

[11] Artykuł 18 ułatwia usługodawcy identyfikację statusu usługobiorcy, ale przepis tego nie zmienia. Należy pamiętać, że każda osoba niezależnie prowadząca działalność gospodarczą w dowolnym miejscu, niezależnie od tego jaki jest cel tej działalności lub jej wyniki, musi być uznana za podatnika. Aby zostać podatnikiem nie jest wymagana rejestracja. Innymi słowy, fakt, że podatnik nie ma numeru identyfikacyjnego VAT, nie zmienia jego statusu.

Począwszy od 2015 r. status usługobiorcy nie wpłynie na identyfikację miejsca świadczenia w odniesieniu do usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych. W związku z tym, bez względu na to, czy usługobiorca jest podatnikiem czy konsumentem końcowym, wpływy przypadną temu samemu państwu członkowskiemu.

W odniesieniu do tych usług często ma miejsce wysoki wolumen usług o niskiej wartości i w związku z tym jest szczególnie istotne, aby przedsiębiorstwo mogło ustalić status swoich usługobiorców szybko i z pewnością. Innymi słowy, jest niezbędne aby przedsiębiorstwo miało pewność podczas podejmowania decyzji o obciążaniu VAT lub nie. Z tego powodu utworzono akapit drugi do art. 18 ust. 2. Ma on na celu uproszczenie stosowania przepisów w zakresie usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych.

5.4. Co reguluje przepis?

Artykuł 18 ust. 2 akapit drugi ułatwia przedsiębiorstwom odróżnianie usługobiorców biznesowych od usługobiorców, którzy są konsumentami końcowymi. Głównym jego celem jest zapewnienie większej pewności prawnej usługodawcom w odniesieniu do statusu swojego usługobiorcy dzięki pomijaniu informacji innych niż numer identyfikacyjny VAT.

Dostawca usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych **może** uznać każdego usługobiorcę, który nie poda mu swojego numeru identyfikacyjnego VAT, za osobę niebędącą podatnikiem. Pozwoli to usługodawcy na bezzwłoczne i pewne ustalenie, czy obowiązek zapłaty VAT spoczywa na nim (tak samo jak w odniesieniu do każdego przypadku świadczenia usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem lub podatnika w tym samym państwie członkowskim) lub czy to usługobiorca ma być obciążony podatkiem (ponieważ usługa świadczona jest na rzecz podatnika w innym państwie członkowskim).

Skorzystanie z tego przepisu jest dla usługodawcy nieobowiązkowe.

Usługodawca może traktować usługobiorców bez numeru identyfikacyjnego VAT jako konsumentów końcowych. W ten sposób zabezpiecza się przed wszelkimi późniejszymi zobowiązaniami w przypadku gdy usługobiorca nigdy nie poda mu swojego numeru identyfikacyjnego VAT, co zostałoby odebrane jako wyznacznik, że usługobiorca w rzeczywistości **nie** był podatnikiem.

Usługodawca nie jest jednak obowiązany do traktowania usługobiorcy będącego podatnikiem i działającego w takim charakterze, jako konsumenta końcowego: gdyby chciał traktować go jako podatnika, chociaż jego klient nie podał mu jeszcze swojego numeru identyfikacyjnego VAT, może tak zrobić. Ciężar dowodu będzie jednak spoczywał na nim i w celu uniknięcia zobowiązania potrzebowałby wystarczających informacji, aby uzasadnić status jego usługobiorcy.

Jeżeli chodzi o usługobiorcę to z chwilą gdy zostanie mu przypisany numer identyfikacyjny VAT jest on oczywiście zobowiązany na mocy art. 55 podać go usługodawcy, aby umożliwić mu złożenie wymaganej informacji podsumowującej.

Opcja ta jest dostępna dla usługodawcy **dopóki** usługobiorca nie poda mu swojego numeru identyfikacyjnego VAT. Jeżeli usługobiorca jest traktowany jako konsument końcowy, pomimo że jest podatnikiem, usługobiorca nie może odzyskać VAT, który w rezultacie staje się jego kosztem końcowym. Aby nie dopuścić do pozbawienia usługobiorcy jego praw, powinien on otrzymać możliwość skorygowania takiej sytuacji z

jego usługodawcą. W związku z tym ta opcja usługodawcy ma zastosowanie do czasu podania przez usługobiorcę swojego numeru identyfikacyjnego VAT. W takim przypadku usługodawca będzie musiał dokonać niezbędnych korekt zgodnie ze zwykłymi przepisami. Mogłoby to obejmować zwrot podatku VAT, którym wcześniej obciążono usługobiorcę, i dokonanie niezbędnych korekt w jego deklaracji VAT (MOSS).

Usługobiorca powinien podać swój numer indentyfikacyjny VAT w rozsądnym czasie świadczenia usług. Jeżeli usługobiorca bardzo się z tym spóźnia, zazwyczaj można byłoby założyć, że nie działał on jako podatnik podczas zakupu usługi.

Podczas rozpatrywania konkretnych przypadków należy pamiętać, że ten ułatwiający środek nie będzie miał żadnego wpływu na dochody państwa członkowskiego usługobiorcy.

5.5. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowego przepisu

5.5.1. Czy usługodawca jest zobowiązany traktować usługobiorców bez numeru identyfikacyjnego VAT jako konsumentów końcowych?

Niezależnie od informacji wskazujących inaczej usługodawca „może” uznawać usługobiorcą za osobę niebędącą podatnikiem dopóki usługobiorca nie poda mu swojego indywidualnego numeru identyfikacyjnego VAT. W art. 18 ust. 2 akapit drugi jednak nie narzucono usługodawcy takiego obowiązku. Jeżeli jest w posiadaniu innych informacji uzasadniających status usługobiorcy jako podatnika, usługodawca może go traktować jako takiego, ale w takim przypadku bierze na siebie ryzyko jeśli po stronie usługobiorcy pojawią się problemy.

5.5.2. Jak usługodawca powinien traktować usługobiorcę mającego siedzibę poza terytorium UE?

Jeżeli świadczone są usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne na rzecz usługobiorców mających siedzibę lub miejsce pobytu poza terytorium UE, świadczenie nie jest objęte zakresem podatku VAT UE. Ma to miejsce niezależnie od statusu usługobiorcy.

O ile nie ma zastosowania przepis faktycznego użytkowania i wykorzystania określony w art. 59a dyrektywy VAT, usługodawca nie musi znać statusu usługobiorcy a jedynie musi ustalić miejsce, w którym znajduje się usługobiorca. Jest to także potwierdzone w art. 3.

5.5.3. Z jakiego powodu użyto „może uznać” zamiast „uznaje” w art. 18 ust. 2?

Użycie „może” w art. 18 ust. 2 akapit drugi powoduje, że korzystanie tego przepisu jest dla usługodawcy nieobowiązkowe.

Odniesienie do „uznaje” wymusiłoby obowiązek na usługodawcy, który nie otrzymał od usługobiorcy numeru identyfikacyjnego VAT, aby traktował takiego usługobiorcę jako osobę niebędącą podatnikiem. Nie wyklucza się jednak, nawet w przypadku braku numeru identyfikacyjnego VAT, że usługodawca wie, że jego usługobiorca jest rzeczywiście podatnikiem, i wtedy odniesienie do „może” pozwala mu na wstrzymanie się z traktowaniem takiego usługobiorcy jako osoby niebędącej podatnikiem.

Jeżeli usługodawca ma wystarczające informacje uzasadniające, że usługobiorca jest rzeczywiście podatnikiem, nie jest zobowiązany do traktowania takiego usługobiorcy jako

osoby niebędącej podatnikiem i może wystawić fakturę bez VAT, jeśli zgodnie z art. 196 dyrektywy VAT ten ostatni ma obowiązek rozliczenia się z VAT.

5.5.4. *Jakie są skutki sytuacji, w której usługodawca nie skorzysta z opcji uwzględnionej w art. 18 ust. 2 akapit drugi?*

W razie braku numeru identyfikacyjnego VAT, jeżeli usługodawca nie skorzysta z opcji uwzględnionej w art. 18 ust. 2 akapit drugi, musi być w stanie uzasadnić, że usługobiorca jest rzeczywiście podatnikiem. Jeżeli nie jest to możliwe, usługodawca może zostać zobowiązany do zapłaty VAT, z uwagi na fakt, że usługobiorca jest osobą niebędącą podatnikiem.

5.5.5. *Co musiałby zrobić usługodawca w przypadku, w którym usługobiorca poda mu swój numer identyfikacyjny VAT później?*

Jeżeli usługobiorca nie podał numeru identyfikacyjnego VAT i usługodawca ma wątpliwości co do statusu usługobiorcy, może zabezpieczyć się, traktując usługobiorcę jak osobę niebędącą podatnikiem, dopóki nie otrzyma numeru identyfikacyjnego VAT (jeżeli w ogóle).

Gdyby jednak usługobiorca przekazał usługodawcy swój numer identyfikacji VAT, taka wstępna ocena musi zostać poddana przeglądowi i skorygowana. Warto tu przypomnieć sobie art. 25, w którym stwierdzono, że „**na użytek stosowania przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług uwzględnia się wyłącznie okoliczności występujące w momencie zajścia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego**”.

Gdy usługobiorca poda już swój numer identyfikacyjny VAT, usługodawca będzie musiał dokonać niezbędnych zmian (wystawić skorygowaną fakturę, zwrócić VAT, którym obciążono usługobiorcę, skorygować deklaracje VAT (MOSS) itd.).

5.5.6. *Kiedy usługobiorca powinien podać swój numer identyfikacyjny VAT?*

Usługobiorca, który rejestrując się przy zakupie nie będzie mógł podać numeru identyfikacyjnego VAT, może w takiej sytuacji uznać, że jest traktowany przez usługodawcę jako osoba niebędąca podatnikiem. Po rejestracji jednak, usługobiorca będzie mógł podać swój numer identyfikacyjny VAT. Jeżeli to uczyni, usługodawca nie może już dłużej korzystać z opcji określonej w art. 18 ust. 2 akapit drugi.

Podanie powinno nastąpić na bieżąco i w związku z tym powinno być dokonane w rozsądnym czasie. Usługodawcy mogą przewidzieć w swoich umownych przepisach co rozumieją pod pojęciem „w rozsądnym czasie”. Może to być także uregulowane na mocy przepisów krajowych, że podanie powinno nastąpić w określonym czasie.

5.5.7. *Czy usługobiorca, który jest podatnikiem, ale został uznany przez usługodawcę za osobę niebędącą podatnikiem, może odzyskać VAT, którym obciążył go usługodawca?*

Jeżeli usługobiorca nie poda swojego numeru identyfikacyjnego VAT, usługodawca może uznać go za konsumenta końcowego i obciążyć VAT. W normalnych okolicznościach usługodawca nie powinien naliczać podatku VAT. W takim przypadku naliczony VAT można odzyskać, ale nie od organu podatkowego w drodze standardowej procedury odliczania/zwrotu. W celu skorygowania sytuacji usługobiorca będzie musiał współpracować z usługodawcą.

5.5.8. *Co należy zrobić w sytuacji, gdy usługobiorca poda numer identyfikacyjny VAT, ale usługodawca ma wątpliwości dotyczące statusu usługobiorcy lub charakteru, w jakim występuje?*

Zgodnie z art. 18 ust. 1 lit. a) usługodawca może uznać usługobiorcę za podatnika w przypadku gdy ten ostatni podał swój numer identyfikacyjny VAT i numer został pozytywnie zweryfikowany w systemie wymiany informacji o VAT. W związku z tym w przypadku gdy na podstawie innych dostępnych informacji usługodawca ma wątpliwości w odniesieniu do statusu usługobiorcy lub charakteru, w jakim występuje, mógłby zdecydować, że podanie numeru identyfikacyjnego VAT samo w sobie nie jest wystarczające, aby uznać usługobiorcę za podatnika. Podejmując taką decyzję usługodawca powinien wziąć pod uwagę art. 19.

5.5.9. *Czy istnieje sprzeczność pomiędzy opcją z art. 18 ust. 2 akapit drugi a wymogiem nakładanym przez niektóre państwa członkowskie, dotyczącym uwzględniania numeru identyfikacyjnego VAT na fakturze, aby usługodawcy nie musiał naliczać podatku VAT w odniesieniu do transgranicznego świadczenia usług?*

Nie, nie ma sprzeczności pomiędzy tymi dwoma elementami. W art. 18 ust. 2 akapit drugi udostępniono usługodawcy opcję na wypadek, gdyby usługobiorca nie podał swojego numeru identyfikacyjnego VAT. W sytuacjach, w których jednak państwa członkowskie mają bardziej surowe wymagania w odniesieniu do zaakceptowania, że uzasadnione jest w przypadku braku numeru identyfikacyjnego VAT klienta, aby usługodawca nie naliczał VAT przy transgranicznym świadczeniu usług, wybór jaki ma usługodawca w zakresie stosowania tej opcji (uznawania usługobiorcy za konsumenta końcowego) będzie w praktyce ograniczony.

6. USŁUGOBIORCA MAJĄCY SIEDZIBĘ LUB MIEJSCE ZAMIESZKANIA NA TERENIE WIĘKSZEJ LICZBY PAŃSTW NIŻ JEDNO (ART. 24)

6.1. Odpowiedni przepis

Odpowiedni przepis można znaleźć w rozporządzeniu wykonawczym w sprawie VAT:

- Artykuł 24

Za każdym razem, gdy występuje odniesienie do artykułu rozporządzenia wykonawczego w sprawie VAT, odniesienie do tego konkretnego aktu prawnego zostaje pominięte i wymienia się tylko artykuł.

6.2. Kontekst

W przypadku świadczenia usług typu B2C miejsce opodatkowania zależy od miejsca, w którym konsument końcowy ma swoją siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności (jeżeli jest to osoba prawna niebędąca podatnikiem), lub które jest jego stałym miejscem zamieszkania lub zwykłym miejscem pobytu (w przypadku osoby fizycznej).

6.3. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia?

Jeżeli usługobiorca ma siedzibę lub miejsce zamieszkania na terenie większej liczby państw niż jedno, mogłoby to spowodować powstanie konfliktów kompetencyjnych pomiędzy państwami członkowskimi co do tego, które z nich miałoby prawo do opodatkowania, jeżeli w ogóle. Mogłoby to doprowadzić do podwójnego opodatkowania.

Należy nadać pierwszeństwo miejscu, które w najlepszy sposób zapewnia opodatkowanie w miejscu faktycznego wykorzystania usług. Niezbędne były jednak dalsze wskazówki w celu wyjaśnienia tego zagadnienia.

6.4. Co reguluje przepis?

W art. 24 zawarto niezbędne wskazówki w celu uniknięcia konfliktów pomiędzy państwami członkowskimi, w świetle których usługodawca byłby narażony na podwójne opodatkowanie, gdyby odbiorca końcowy miał siedzibę lub miejsce zamieszkania na terenie większej liczby państw niż jedno.

Jest to istotne w sytuacjach, w których usługi świadczone na rzecz odbiorcy końcowego podlegają opodatkowaniu w miejscu, w którym znajduje się odbiorca końcowy, jak w przypadku usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub elektronicznych (art. 58 dyrektywy VAT).

Jeżeli takie usługi są świadczone na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem, pierwszeństwo będzie nadane miejscu, w którym wykonywane są funkcje naczelnego zarządu przedsiębiorstwa (lit. a)). Ma to miejsce o ile nie ma dowodu na to, że usługi wykorzystywane są w innej siedzibie osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

Jeżeli usługa świadczona jest na rzecz osoby fizycznej, należy nadać pierwszeństwo zwykłemu miejscu pobytu tej osoby (lit. b)). Stałe miejsce zamieszkania powinno być wykorzystane jedynie w przypadku gdy istnieje dowód, że korzysta się w nim z usług.

Celem jest, jak opisano w motywie 7 rozporządzenia nr 1042/2013, aby nadać pierwszeństwo miejscu, które w najlepszy sposób zapewnia opodatkowanie w miejscu faktycznego korzystania z usług.

6.5. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowego przepisu

6.5.1. Jak należy stosować domniemania, o których mowa w art. 24a i 24b, w przypadku gdy usługobiorca ma siedzibę lub miejsce pobytu w większej liczbie państw niż jedno?

Przepis ten ma na celu zapobieganie konfliktom kompetencyjnym pomiędzy państwami członkowskimi co do tego, które z nich miałoby prawo do opodatkowania, jeżeli w ogóle.

Jeżeli zastosowanie ma jedno z przewidzianych domniemań, o których mowa w art. 24a lub w art. 24b lit. a), b) lub c), miejsce świadczenia jest identyfikowane przez odniesienie się do szczególnych wskaźników wskazujących miejsce, w którym usługobiorca ma siedzibę lub miejsce pobytu[12]. W związku z tym konflikt pomiędzy dwoma miejscami siedziby lub pobytu mógłby powstać jedynie tylko wówczas, gdyby organ podatkowy obalił jedno z przewidzianych domniemań na podstawie istniejących przesłanek świadczących o tym, że usługodawca dopuścił się nieprawidłowości lub nadużycia. Jeżeli po obaleniu jednego z tych domniemań na podstawie dostępnych informacji usługobiorca jest identyfikowany jako mający siedzibę lub miejsce pobytu w większej liczbie państw członkowskich niż jedno członkowskim, art. 24 ma zastosowanie.

Jeżeli żadne z przewidzianych domniemań nie ma zastosowania, miejsce, w którym znajduje się usługobiorca, ustala się jako miejsce identyfikowane jako takie przez usługodawcę na podstawie dwóch dowodów, które nie mogą być ze sobą sprzeczne, zgodnie z art. 24b lit. d). Jeżeli na podstawie dostępnych informacji usługobiorca jest identyfikowany jako mający siedzibę lub miejsce pobytu w większej liczbie państw członkowskich niż jedno, w takim przypadku odniesienie się do art. 24 w celu uzyskania wskazówek jest szczególnie istotne.

6.5.2. Jak należy stosować art. 24f dotyczący dowodów w przypadku gdy usługobiorca ma siedzibę lub miejsce pobytu w większej liczbie państw niż jedno?

W art. 24f zawarto niewyczerpujący wykaz dowodów, które mogą zostać wykorzystane przez usługodawcę podczas identyfikowania miejsca, w którym konsument końcowy ma siedzibę, ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu. W przypadkach, w których na podstawie dostępnych dowodów usługodawca identyfikuje dwa państwa, w których usługobiorca ma siedzibę lub miejsce pobytu, musi on wybrać państwo opodatkowania zgodnie z art. 24 (zob. również punkt 6.4).

[12] Zakres szczególnych domniemań, o których mowa w art. 24a i 24b lit. a) – c), jest szczegółowo opisany w rozdziale 7.

7. DOMNIEMANIA DOTYCZĄCE MIEJSCA, W KTÓRYM ZNAJDUJE SIĘ USŁUGOBIORCA (ARTYKUŁY 24A I 24B)

7.1. Odpowiednie przepisy

Odpowiednie przepisy można znaleźć w rozporządzeniu wykonawczym w sprawie VAT:

Świadczenia cyfrowe w miejscu, w którym fizycznie znajduje się usługodawca:

- Artykuł 24a

Świadczenia cyfrowe za pomocą łącza stacjonarnego:

- Artykuł 24b lit. a)

Świadczenia cyfrowe za pomocą sieci telefonii komórkowej:

- Artykuł 24b lit. b)

Świadczenia cyfrowe wymagające stosowania dekodera:

- Artykuł 24b lit. c)

Inne świadczenia cyfrowe:

- Artykuł 24b lit. d)

Za każdym razem, gdy występuje odniesienie do artykułu rozporządzenia wykonawczego w sprawie VAT, odniesienie do tego konkretnego aktu prawnego zostaje pominięte i wymienia się tylko artykuł.

7.2. Kontekst

Od dnia 1 stycznia 2015 r., zgodnie z art. 44 i 58 dyrektywy VAT, usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne będą we wszystkich przypadkach podlegały opodatkowaniu w miejscu, w którym znajduje się usługobiorca. Ma to miejsce niezależnie od tego, czy usługi te są świadczone przez przedsiębiorstwa z UE czy spoza UE i niezależnie od statusu usługobiorcy (będącego podatnikiem lub nie).

7.3. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia?

Usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne (usługi cyfrowe) zazwyczaj świadczy się na odległość i usługodawca musi być w stanie łatwo określić miejsce, w którym znajduje się jego usługobiorca, aby można było zautomatyzować opodatkowanie podatkiem VAT, ograniczając obciążenie administracyjne do minimum.

Jeżeli pojedyncze świadczenie może mieć małą wartość, ale liczba transakcji jest duża, istnieje potrzeba domniemań w celu ułatwienia praktycznego stosowania przepisów mających zastosowanie od 2015 r. Mają miejsce również sytuacje, w których z powodu szczególnego miejsca świadczenia usługi cyfrowej bardzo trudno jest określić nie tylko miejsce, w którym znajduje się usługobiorca, ale również jego status. Domniemanie potrzebne są również w takich przypadkach. Oczywiście wszystkie te domniemania muszą być spójne z zasadami ustanowionymi dyrektywą VAT.

Przedmiotowe domniemania mają na celu zapewnienie pewnej elastyczności w aspekcie przyszłych zmian w dziedzinie IT. W świetle ciągłych zmian w zakresie technologii, możliwe jest pojawienie się na rynku nowych usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych. W przypadku zbyt wąskiego zakresu domniemań istnieje ryzyko, że nie będą spełniały one swojej funkcji.

7.4. Co regulują przepisy?

W przepisach zawartych w podsekcji 3a przewidziano domniemania w przypadku gdy usługodawcy jest bardzo trudno stwierdzić lub gdy jest to praktycznie niemożliwe, gdzie faktycznie usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu. Aby ułatwić zastosowanie przepisów domniemania są sformułowane w odniesieniu do miejsca, w którym znajduje się usługobiorca.

Większość domniemań dotyczy stosowania przepisów mających zastosowanie od dnia 1 stycznia 2015 r. (art. 24a i 24b)[13]. W ustalaniu przedmiotowych domniemań brane są pod uwagę rozwiązania techniczne IT, które są aktualnie dostępne dla przedsiębiorstw.

W odniesieniu do danego domniemania usługi muszą być świadczone w pewnych zalecanych okolicznościach. Należy również pamiętać o tym, że wszystkie domniemania zawarte w podsekcji 3a mogą zostać obalone.

Podsekcja 3a jest ściśle powiązana z podsekcjami 3b i 3c. Podsekcja 3b dotyczy obalenia domniemań przez usługodawcę lub organ podatkowy (w tym drugim przypadku tylko w sytuacji gdy usługodawca dopuścił się nieprawidłowości lub nadużyć). W podsekcji 3c skupiono się na dowodach służących ustaleniu miejsca, w którym znajduje się usługobiorca oraz na obalaniu domniemań. Rozdziały 8 i 9 zawierają dalsze wyjaśnienia dotyczące podsekcji 3b i 3c.

7.4.1. Domniemanie mające zastosowanie do świadczeń typu B2B i B2C

W art. 24a przewidziano domniemanie, które może zostać obalone, mające zastosowanie do art. 44, 58 i 59a dyrektywy VAT. Oznacza to, że obejmuje ono zarówno świadczenia B2B, jak i B2C. Gdyby było inaczej utracono by pierwotny cel tego domniemania, ponieważ usługodawca musiałby wówczas monitorować każdą transakcję w celu sprawdzenia, czy jego usługobiorca jest przedsiębiorstwem, czy osobą prywatną.

Przedmiotowe domniemanie ma zastosowanie do usług cyfrowych świadczonych w niektórych fizycznych lokalizacjach (ust. 1). Ma ono również zastosowanie w przypadku gdy fizyczna lokalizacja znajduje się na pokładzie statku, statku powietrznego lub pociągu wykonującego przewóz osób (ust. 2).

Nie obejmuje ono jednak usług OTT. Są to usługi, które można świadczyć wyłącznie dzięki połączeniu ustanowionemu za pośrednictwem sieci komunikacyjnych, ale które nie wymagają fizycznej obecności odbiorcy w miejscu świadczenia przedmiotowej usługi. Usługa podstawowa (która w szczególnych warunkach może być objęta art. 24a) zezwalająca na świadczenie usług OTT, oznacza zazwyczaj usługę telekomunikacyjną.

---

[13] Podsekcja 3a zawiera również art. 24c, w którym przewidziano domniemanie do celów stosowania art. 56 ust. 2 dyrektywy VAT, zgodnie z którym świadczenie usług polegających na wynajmie środków transportu, innym niż wynajem krótkoterminowy na rzecz osoby niebędącej podatnikiem podlega opodatkowaniu w miejscu, w którym znajduje się usługobiorca. Sporządzone zostaną oddzielne noty wyjaśniające w sprawie zmian VAT w odniesieniu do zasad dotyczących miejsca świadczenia długoterminowego wynajmu środków transportu, które weszły w życie w 2013 r.

Na podstawie dostępnych informacji (*tj.* informacji, które usługodawca posiada lub powinien uzyskać) usługodawca musi ocenić możliwość zastosowania każdego z domniemań.

7.4.1.1. Świadczenia cyfrowe w miejscu, w którym fizycznie znajduje się usługodawca

Zgodnie z domniemaniem przewidzianym w art. 24a ust. 1 usługodawca może założyć, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w miejscu świadczenia przez niego usług i w miejscu, w którym usługobiorca jest obecny osobiście, ponieważ odbioru takiej usługi wymaga fizycznej obecności usługobiorcy. Stanowiłoby to wówczas miejsce, w którym usługa świadczona przez tego usługodawcę podlega opodatkowaniu.

Wykaz przykładowych miejsc (automat telefoniczny, budka telefoniczna, punkt bezprzewodowego dostępu do internetu, kafejka internetowa, restauracja, lobby hotelowe) ma wyłącznie charakter demonstracyjny i w związku z tym domniemanie mogłoby mieć zastosowanie, gdy gdyby usługa była świadczona w innym podobnym miejscu. Wymaga to jednak spełnienia podstawowych warunków domniemania.

Domniemanie to obejmuje jedynie usługi świadczone przez usługodawcę w jego miejscu, lecz nie obejmuje usług świadczonych przez innych dostawców usług. Zatem dotyczy ono przypadku, w którym usługobiorca uiszcza opłatę, aby móc korzystać z internetu przez 1 godzinę w kafejce internetowej, lecz nie obejmie danych pobieranych przez niego z Internetu. Ten drugi rodzaj usług (które można nazwać usługami OTT) nie wymaga świadczenia w miejscu, w którym fizycznie znajduje się usługodawca, i w związku z tym nie obejmuje go domniemanie zawarte w art. 24a ust.1.

Na przykład usługobiorca będący rezydentem Zjednoczonego Królestwa wyjeżdża na wakacje do Hiszpanii i wykupuje dwugodzinny dostęp do internetu w kafejce internetowej kurortu. Zgodnie z art. 24a ust. 1 opłata za dostęp do internetu podlega opodatkowaniu hiszpańskim VAT. Nie obejmie to żadnych innych świadczeń (usług OTT), które wykupi usługobiorca w trakcie korzystania z przedmiotowego połączenia.

Artykuł 24a nie ma natomiast zastosowania w przypadku gdy ten sam usługobiorca kupiłby i pobrał utwory muzyczne w formacie MP3 z platformy sprzedaży online **nie** za pośrednictwem połączenia lokalnej sieci radiowej należącego do kafejki internetowej, lecz za pośrednictwem sieci komórkowej należącej do operatora komórkowego Zjednoczonego Królestwa. Po pierwsze, w tym przypadku usługa telekomunikacyjna nie wymaga w takim przypadku fizycznej obecności usługobiorcy w kafejce internetowej. Po drugie, pobieranie z internetu utworów muzycznych w formacie MP3 w każdym przypadku stanowi usługę OTT. Zatem jeżeli w tym drugim przypadku usługobiorca korzysta ze swojego telefonu komórkowego zarejestrowanego w Zjednoczonym Królestwie (*tj.* kod MCC kraju, w którym wydano kartę SIM, odpowiada Zjednoczonemu Królestwu), wówczas do usługi telekomunikacyjnej i sprzedaży utworu muzycznego w formacie MP3 będzie miał zastosowanie podatek VAT Zjednoczonego Królestwa.

Zakres domniemania obejmuje wszystkie trzy rodzaje usług, tak aby uwzględniał usługi o podobnych cechach, które świadczy się w tych samych sytuacjach (świadczonych usługobiorcy w miejscu, w którym fizycznie znajduje się usługodawca, bez znajomości dokładnego miejsca, w którym znajduje się usługobiorca – tj. miejsca, w którym ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu).

Jest to przede wszystkim istotne w odniesieniu do usług telekomunikacyjnych, ponieważ usługami objętymi domniemaniem byłyby głównie rozmowy telefoniczne (z automatu telefonicznego lub budki telefonicznej) lub dostęp do internetu (z otwartego punkcie dostępu bezprzewodowego do internetu lub kafejce internetowej). Może to mieć jednak zastosowanie również do niektórych usług nadawczych i elektronicznych, na przykład w sytuacji dostępu do automatów do gier (w salonach gier, pubach i barach) lub oferty rozrywkowej (gier opartych na miejscowych serwerach, na przykład w kafejkach lub budkach).

Ponieważ do odbioru tych usług niezbędna jest fizyczna obecność usługobiorcy w miejscu, w którym świadczy się usługę, domniema się również, że w określonej lokalizacji przedmiotowe usługi są faktycznie użytkowane i wykorzystywane. W innym miejscu można użytkować i wykorzystywać wyłącznie usługi niewymagające fizycznej obecności usługobiorcy w miejscu, w którym znajduje się usługodawca.

7.4.1.2. Świadczenia cyfrowe w miejscu, w którym fizycznie znajduje się usługodawca: na pokładzie środków transportu

Jeżeli usługi telekomunikacyjne, nadawcze lub elektroniczne świadczy się w miejscu, które jest w ruchu, mogą wystąpić komplikacje. Jeżeli miejsce znajduje się na pokładzie statku, statku powietrznego lub pociągu wykonującego przewóz osób na terytorium UE, uważa się, że państwem, w którym znajduje się to miejsce, jest państwo rozpoczęcia przewozu. Wynika to z art. 24a ust. 2.

Zawarto w nim odniesienie do „przewozu osób na terytorium wspólnoty zgodnie z art. 37 i 57 dyrektywy VAT". Oznacza to, że przepis przewidziany w art. 24a ust. 2 obejmuje jedynie **część przewozu osób wykonaną na terytorium Wspólnoty**, jak określono w art. 37 ust. 2 i art. 57 ust. 2 dyrektywy VAT. W związku z tym przepis ten nie obejmuje innych części operacji przewozu osób (włącznie z podróżami poza terytorium UE).

W art. 37 ust. 2 (jak również w art. 57 ust. 2) dyrektywy VAT **część przewozu osób wykonaną na terytorium Wspólnoty** zdefiniowano jako „część przewozu osób, która odbywa się bez postoju poza terytorium Wspólnoty, od miejsca rozpoczęcia do miejsca zakończenia przewozu". Wyjaśnia się w nim również, że miejsce rozpoczęcia przewozu osób oznacza pierwsze planowane miejsce przyjęcia na pokład pasażerów na terytorium UE, w stosownym przypadku po postoju poza terytorium UE.

Należy podkreślić, że zgodnie z art. 15 i 35 odcinek przewozu osób, wykonanego na terytorium UE, należy określać na podstawie odległości pokonanej przez środek transportu, a nie na podstawie odległości faktycznie pokonanej przez każdego z pasażerów.

Ponieważ w tym przypadku terytorialny zakres stosowania domniemania opiera się bezpośrednio na tej definicji, odniesienie do „państwa rozpoczęcia przewozu" rozumie się w ten sam sposób jak **„miejsce rozpoczęcia przewozu"**, zdefiniowane w art. 37 i 57 dyrektywy VAT. Nie pozostawiono żadnego pola manewru na rozszerzenie terytorialnego zakresu stosowania tego domniemania.

Na przykład jeżeli rejs wycieczkowy rozpoczyna się w Hiszpanii, statek zawija do portów w Portugalii i Francji i kończy podróż w Zjednoczonym Królestwie, a operator rejsu wycieczkowego świadczy usługi telekomunikacyjne, nadawcze lub elektroniczne w taki sposób, aby wymagana była fizyczna obecność usługobiorcy (na przykład za pomocą

specjalnej sieci), wtedy usługodawca powinien zapłacić hiszpański podatek VAT z tytułu przedmiotowych usług.

Zastosowanie domniemania zawartego w art. 24a ust. 2 nie obejmuje sytuacji, w której świadczenie ma miejsce poza odcinkiem przewozu osób pokonanym na terytorium UE (co obejmuje również podróże międzynarodowe), ponieważ byłoby to sprzeczne z logiką, którą obecnie ogólnie stosuje się wobec świadczeń na pokładzie (zawartych w art. 37 i 57 dyrektywy VAT). Innymi słowy, domniemania zawartego w ust. 2 nie można stosować w stosunku do świadczeń na pokładzie, które mają miejsce poza odcinkiem przewozu osób pokonanym na terytorium UE.

Usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne świadczone na pokładzie statków, statków powietrznych lub pociągów, które wykonuje się **poza odcinkiem przewozu osób pokonanym na terytorium Wspólnoty** (w takim sensie, jaki wyjaśniono powyżej), obejmuje zatem art. 24a ust. 1 lub, jeżeli nie spełniono warunków tego domniemania, obejmuje jedno z innych domniemań zawartych w art. 24b (w praktyce będzie to określone domniemanie oparte na korzystaniu z karty SIM lub ogólne domniemanie).

Zatem jeżeli rejs wycieczkowy rozpoczyna się w Hiszpanii, statek zawija do portów w Maroku i Tunezji i kończy podróż we Włoszech, art. 24a ust. 2 nie ma zastosowania, ponieważ podróż nie będzie miała miejsca na odcinku przewozu osób pokonanym na terytorium Wspólnoty.

Jeżeli w takim przypadku usługi (np. usługi roamingu), które świadczy się na pokładzie, wymagają fizycznej obecności usługobiorcy, należy stosować się do art. 24a ust. 1, tj. decydujące jest miejsce, w którym fizycznie znajduje się statek w momencie świadczenia usługi. W praktyce, w przypadku gdy rejs wycieczkowy rozpoczyna się w Hiszpanii, statek zawija do portów w Maroku i Tunezji i kończy podróż we Włoszech, oznacza to, że na obszarze hiszpańskiego morza terytorialnego zastosowanie ma hiszpański podatek VAT; na obszarze morza terytorialnego Włoch zastosowanie będzie miał włoski podatek VAT; poza morzami terytorialnymi UE podatek VAT UE nie będzie miał zastosowania.

Jeżeli jednak usługobiorca nabędzie usługi od swojego zwykłego operatora w postaci elementu kompletnego pakietu usług komórkowych, powinno być oczywiste, że usługi te są w całości objęte zakresem art. 24b lit. b), a decydujące znaczenie ma kod kraju, który ma karta SIM usługobiorcy.

7.4.2. Domniemania mające zastosowanie wyłącznie do świadczeń B2C

W art. 24b przewidziano domniemania, które można obalić w przypadku niektórych świadczeń objętych zakresem art. 58 dyrektywy VAT. Domniemania te mają zastosowanie wyłącznie do świadczeń typu B2C.

Zakres tych domniemań jest ograniczony i w związku z tym nie obejmują one świadczeń typu B2B, włącznie z przypadkami mieszanego wykorzystania, gdy zamiast nich zastosowanie ma art. 44 dyrektywy VAT.

Na podstawie dostępnych informacji (*tj.* informacji, które usługodawca posiada lub powinien uzyskać) usługodawca musi ocenić możliwość zastosowania każdego domniemania. W związku z tym może się zdarzyć, że określone domniemania nie będą obejmowały niektórych usług z powodu braku dostępnych informacji na temat sposobu, w

jaki dostarczono je usługobiorcy. W niektórych przypadkach może to dotyczyć pewnych usług OTT[14], ale może także mieć wpływ na inne usługi.

7.4.2.1. Świadczenia cyfrowe za pomocą łącza stacjonarnego

W art. 24b lit. a) omówiono przypadki, w których usługobiorcy (osobie niebędącej podatnikiem) świadczy się usługi za pośrednictwem łącza stacjonarnego połączonego z budynkiem. Ponieważ jest to zwykle miejsce, w którym wykorzystywać się będzie usługi, domniemywa się, że jest to miejsce, w którym znajduje się usługobiorca.

Przedmiotowe domniemanie nie jest ograniczone pod względem zakresu, lecz obejmuje ono wszelkie świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych za pośrednictwem łącza stacjonarnego. Aby przedmiotowe domniemanie miało zastosowanie, należy świadczenia na rzecz osoby niebędącej podatnikiem musi odbywać się za pośrednictwem łącza stacjonarnego **tej osoby**. Musi w związku z tym istnieć połączenie pomiędzy łączem stacjonarnym a usługobiorcą w celu wskazania, że usługobiorca faktycznie znajduje się w miejscu, w którym zainstalowane jest łącze stacjonarne. Obejmowałoby to łącze stacjonarne, które jest łączem na terenie nieruchomości mieszkalnej (bez względu na to, instalację wykonano na potrzeby właściciela budynku, czy najemcy), lub podobne (jeżeli instalację wykonano w budynku, z którego korzystają osoby prawne niebędące podatnikami na potrzeby swojej działalności), lecz nie obejmowałoby sytuacji, w której miejsce instalacji łącza stacjonarnego wykorzystuje się do prowadzenia działalności gospodarczej.

Oznacza to, że w przypadku gdy usługi świadczy się usługobiorcy za pośrednictwem łącza stacjonarnego domniemywa się, że usługobiorca faktycznie znajduje się w tym miejscu, a usługodawca będzie mógł opierać się na tym fakcie (bez względu na to, czy stałe łącze należy do usługodawcy czy osoby trzeciej), chyba że może on obalić to domniemanie na podstawie trzech dowodów. Jeżeli na przykład usługi świadczy się za pośrednictwem łącza stacjonarnego zainstalowanego w domku letniskowym, lecz usługodawca posiada 3 dowody, które nie mogą być ze sobą sprzeczne, wskazujące na to, że jego usługobiorca ma siedzibę lub przebywa w innym miejscu (*np.* adres na fakturze, dane dotyczące rachunku bankowego i inne informacje istotne z handlowego punktu widzenia wskazujące na inne państwo członkowskie niż to, w którym zarejestrowane jest stałe łącze), wtedy usługodawca może obalić to domniemanie. Gdy usługodawca obala to domniemanie uznaje się, że świadczenie ma miejsce, na które wskazują przedmiotowe 3 dowody.

W przypadku gdy w celu świadczenia usług w danym miejscu poza łączem stacjonarnym korzysta się również z urządzenia dekodującego lub karty, wtedy pierwszeństwo ma domniemanie, że podstawą jest stałe łącze.

7.4.2.2. Świadczenia cyfrowe za pomocą sieci telefonii komórkowej

Artykuł 24b lit. b) obejmuje przypadki, w których usługobiorca (osoba niebędąca podatnikiem) korzysta z karty SIM w celu otrzymywania usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub elektronicznych (bez względu na to, czy są to środki przedpłacone, czy usługi abonamentowe).

Z karty SIM korzysta się głównie w państwie wskazanym przez kod MMC kraju przypisany tej karcie, a zatem państwo wydania karty SIM jest kluczowe dla ustalenia miejsca, w którym znajduje się usługobiorca, do celów określenia miejsca świadczenia.

[14] Definicję usług OTT można znaleźć w pkt 1.6.

Domniema się, że to w tym miejscu usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Domniemanie to jest szczególnie użyteczne w przypadku środków przechowywanych na karcie SIM, ponieważ takie środki można wykorzystywać w szerszym zakresie niż do opłacania rozmów telefonicznych lub korzystania z internetu[15], a dostawca tych środków nie może wiedzieć z wyprzedzeniem, na jakie cele usługobiorca je przeznaczy.

W obydwu przypadkach (środków przedpłaconych i usług abonamentowych) usługodawca będzie w stanie obalić domniemanie, jeżeli posiada 3 dowody, które nie mogą być ze sobą sprzeczne, wskazujące na to, że jego usługobiorca ma siedzibę w innym miejscu.

7.4.2.3. Świadczenia cyfrowe wymagające stosowania dekodera

Artykuł 24b lit c) stanowi, że w przypadku wymagającym stosowania dekodera lub podobnego urządzenia lub karty do odbioru usług można przyjąć, że usługobiorca (osoba niebędąca podatnikiem) przebywa w miejscu, w którym znajduje się to urządzenie lub do którego została przesłana karta z zamiarem wykorzystania jej w tym miejscu. Domniemanie to nie ma zastosowania w przypadku sprzedaży urządzenia, gdy usługodawca nie wie i nie może wiedzieć, gdzie będzie się ono znajdowało, lub w przypadku sprzedaży karty, której nie wysłano usługobiorcy. Jeżeli w określonym miejscu do świadczenia usług korzysta się z łącza stacjonarnego i urządzenia lub karty, wtedy zastosowanie ma domniemanie w art. 24b lit. a).

7.4.2.4. Inne świadczenia cyfrowe

Do wszystkich usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, których nie obejmuje określone domniemanie (zawarte w art. 24a lub art. 24b lit. a), b) lub c)), zastosowanie ma art. 24b lit. d). Zgodnie z tym przepisem domniemywa się, że usługobiorca znajduje się w miejscu, które usługodawca zidentyfikował na podstawie dwóch dowodów, które nie mogą być ze sobą sprzeczne.

To ogólne domniemanie ma zastosowanie tylko wtedy, gdy niemożliwe jest skorzystanie z konkretnego domniemania. Jeżeli więc usługodawca nie ma i nie mógł (w normalnych warunkach handlowych) zebrać informacji ani dowodów, na podstawie których można uznać, że zastosowanie ma konkretne domniemanie, powinien poszerzyć zakres domniemania i zastosować ogólne domniemanie. Jeżeli na przykład usługę można świadczyć za pośrednictwem co najmniej dwóch różnych kanałów (łącza stacjonarnego lub sieci telefonii komórkowej) i usługodawca nie może i nie powinien był wiedzieć, z którego z nich faktycznie korzystał usługobiorca w celu odbierania usługi, powinien zdecydować się na przyjęcie ogólnego domniemania.

Przedmiotowe ogólne domniemanie jest bezpośrednio powiązane z art. 24f i zapewnia usługodawcy większą pewność przy ustalaniu miejsca opodatkowania. To usługodawca ma decydować, jakie dwa dowody, które nie mogą być ze sobą sprzeczne, uznaje za najbardziej wiarygodne przy określaniu miejsca, w którym znajduje się usługobiorca (zob. również rozdział 9). Istnieje równowaga pomiędzy wymogiem stanowiącym, że ciężar

[15] Domniemanie dotyczące kodu MCC kraju, w którym wydano kartę SIM, ma znaczenie jedynie w przypadku świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych w celu określenia miejsca ich opodatkowania, a nie w przypadku innych świadczeń, które można opłacać za pomocą środków przedpłaconych.

dowodu nie powinien być nieproporcjonalny a potrzebą unikania manipulacji i nadużyć. Postrzeganie może różnić się w przypadku każdego zainteresowanego podmiotu. Ważne jest, aby przedsiębiorstwom było łatwo i w praktyczny sposób zastosować się do przepisów. Z drugiej strony ważne jest również, aby państwa członkowskie miały dostateczną pewność, że usługi są opodatkowane w odpowiednim miejscu.

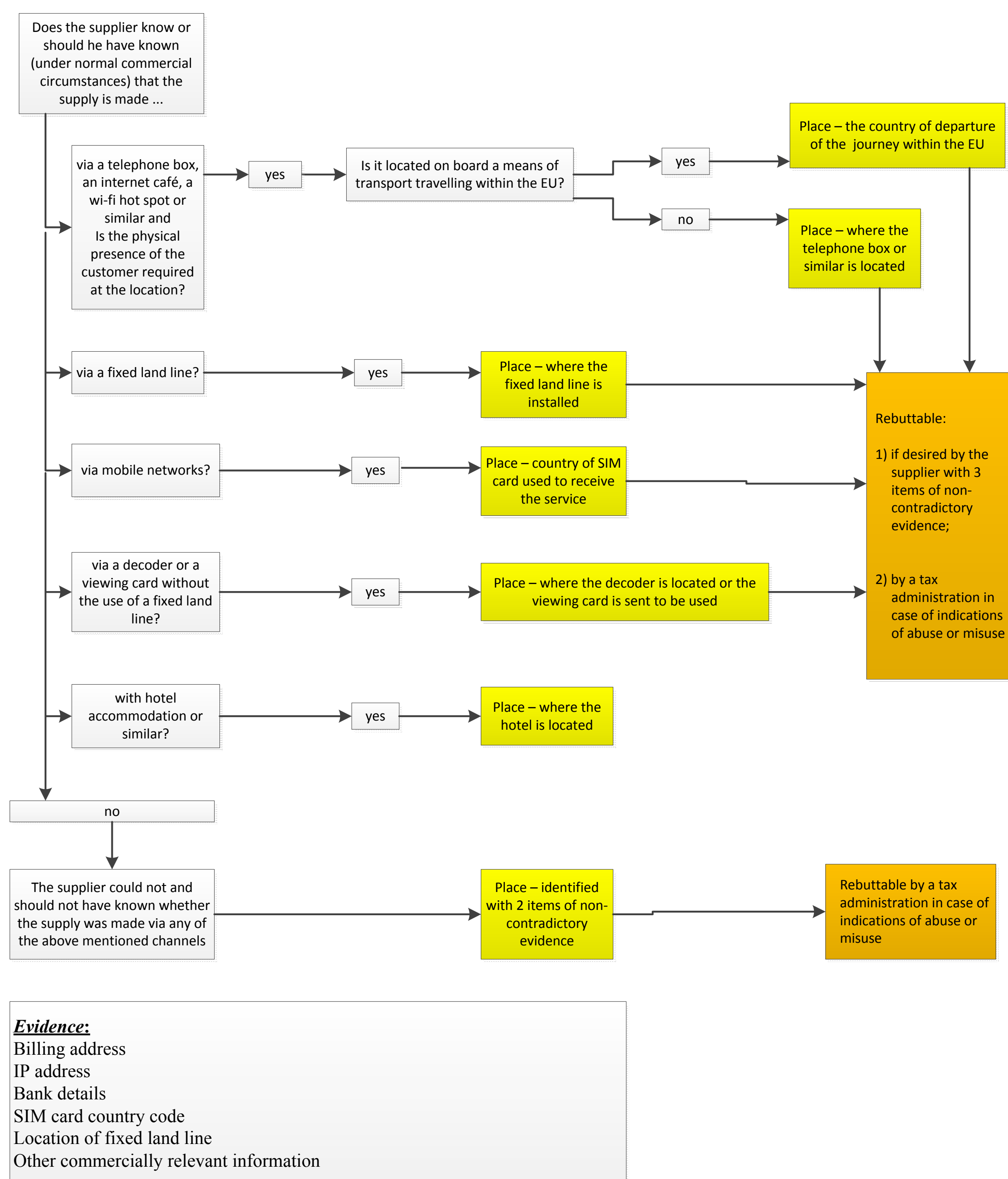
Nawet jeżeli w niektórych przypadkach zdobycie większej liczby dowodów niż jeden może być dla usługodawcy trudne, należy podkreślić, że za dowód mogą posłużyć wszelkie informacje istotne z handlowego punktu widzenia, co powinno zapewnić usługodawcy wystarczającą elastyczność w poprawnym określeniu miejsca, w którym znajduje się usługobiorca. Administracja podatkowa będzie w stanie zakwestionować ocenę usługodawcy tylko w przypadku istnienia wskazówek, że ten ostatni dopuścił się nieprawidłowości lub nadużyć (zob. również rozdział 8).

Domniemanie to, funkcjonując na zasadzie „catch-it-all”, może stać się „odporny na przyszłość”, dzięki czemu możliwe będzie uwzględnienie nowych usług i pojawiających się technologii.

7.5. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowych przepisów

7.5.1. Jaka jest wzajemna relacja pomiędzy różnymi domniemaniami? – wykres

Wzajemną relację zilustrowano na poniższym wykresie decyzyjnym, na którym pokazano domniemania dla każdego typu świadczenia:



7.5.2. *Co oznacza punkt bezprzewodowego dostępu do internetu?*

Zob. glosariusz pkt 1.6.

7.5.3. *Czy domniemanie dotyczące usług świadczonych w fizycznej lokalizacji obejmuje usługi przedpłacone?*

Nie, ponieważ zwykle usługi te nie wymagają fizycznej obecności usługobiorcy w celu ich świadczenia. Zatem w przypadku gdy np. punkt bezprzewodowego dostępu do internetu nie jest ograniczony do określonego miejsca, sytuacji tej nie obejmuje art. 24 lit. a).

7.5.4. Które domniemanie jest przeważające jeżeli istnieje możliwy konflikt pomiędzy domniemaniami?

W niektórych przypadkach może istnieć konflikt pomiędzy różnymi domniemaniami wymienionymi w art. 24a i 24b. Z uwagi na to, że każde z domniemań dotyczy usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, może wystąpić pewna niejasność odnośnie do tego, z którego domniemania należy skorzystać.

Najpierw należy dokonać faktycznej oceny świadczenia, a następnie odpowiedzieć na pytanie, czy występuje konflikt pomiędzy domniemaniami, a jeżeli tak właśnie jest, to które z nich powinno przeważać. W zakresie faktycznej oceny świadczenia usługobiorca musi skorzystać z wszelkich dostępnych informacji. Zobowiązanie to obejmuje również informacje, które usługodawca powinien już posiadać (zob. również rozdział 9).

Problem występuje jedynie w przypadku gdy jedno i to samo świadczenie usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub elektronicznych spełnia warunki objęte zakresem dwóch osobnych domniemań.

W przypadku świadczeń, których dokonuje się za pośrednictwem łącza stacjonarnego (regulowanych przez art. 24b lit. a)), wymagających również urządzenia dekodującego (określonego w art. 24b lit. c)), w rozporządzeniu wykonawczym w sprawie VAT jasno określono, że przeważa domniemanie dotyczące łącza stacjonarnego.

Ponadto w sytuacjach, w których występuje wątpliwość, czy należy zastosować jedno z określonych domniemań (zawartych w art. 24a i art. 24b lit. a) do c)) czy ogólne domniemanie (art. 24b lit. d)), zawsze przeważać będzie ogólne domniemanie.

Na przykład odbiorca końcowy za pośrednictwem swojego konta telefonu komórkowego może zakupić aplikację w sklepie z aplikacjami (przy obciążeniu rachunku telefonu komórkowego lub pobraniu kredytów) i sklep z aplikacjami rozlicza się z VAT za swoją usługę. Czy w tej sytuacji sklep z aplikacjami będzie w stanie skorzystać z określonego domniemania z art. 24b lit. b) czy powinien skorzystać z ogólnego domniemania z art. 24b lit. d)? Sklep z aplikacjami powinien zastosować określone domniemanie, jeżeli posiada lub powinien był posiadać (w normalnych warunkach handlowych) informacje o karcie SIM (w praktyce może to oznaczać, że operator telekomunikacyjny musiałby udzielić tych informacji) i wie lub powinien był wiedzieć, że aplikację dostarcza się za pomocą sieci telefonii komórkowych. W przeciwnym przypadku, zgodnie z wymogami art. 24b lit. d), sklep z aplikacjami będzie zobowiązany do znalezienia dwóch dowodów, które nie mogą być ze sobą sprzeczne.

Podsumowując, jeżeli usługodawca nie ma i nie mógł zebrać informacji, które spełniałyby warunki stosowania określonego domniemania, powinien skorzystać z ogólnego domniemania (zob. również rozdział 9).

7.5.5. *Jak powinno traktować się świadczenia za pomocą karty SIM gdy kod MMC kraju obejmuje również terytorium wykluczone z zastosowania podatku VAT UE?*

Zgodnie z domniemaniem przewidzianym w art. 24b lit. b) opodatkowanie oparte będzie na kodzie MMC kraju karty SIM. W przypadku niektórych terytoriów nie objętych zakresem dyrektywy VAT istnieją oddzielne kody, natomiast w przypadku innych nie ma takich kodów. W drugim przypadku domniemanie to obejmowałoby kredyty wykorzystywane na przedmiotowych terytoriach podlegających podatkowi VAT UE.

Trudno jest stwierdzić w jaki sposób można uniknąć tej kwestii za pomocą domniemania, ponieważ podczas sprzedaży kredytów nie byłoby wiadomo gdzie dokładnie będzie się z nich korzystać (podając przykład: na terenie Hiszpanii kontynentalnej lub na Wyspach Kanaryjskich).

Usługodawca może obalić to domniemanie w przypadku gdy posiada on trzy dowody, które nie mogą być ze sobą sprzeczne, potwierdzające, że usługobiorca znajduje się faktycznie poza UE. Podlegałoby to jednak każdemu wykorzystaniu zasady faktycznego użytkowania i wykorzystania, określonej w art. 59a dyrektywy VAT.

7.5.6. Jak rozumieć odniesienie do „łącza stacjonarnego”?

Terminu „łącze stacjonarne” nie należy interpretować w zbyt zawężony sposób, aby objąć jego definicją również rozwijające się nowe technologie.

Zob. glosariusz pkt 1.6.

8. OBALANIE DOMNIEMAŃ (ARTYKUŁ 24D)

8.1. Odpowiedni przepis

Odpowiedni przepis można znaleźć w rozporządzeniu wykonawczym w sprawie VAT:

- artykuł 24d (podsekcja 3b)

Za każdym razem, gdy występuje odniesienie do artykułu rozporządzenia wykonawczego w sprawie VAT, odniesienie do tego konkretnego aktu prawnego zostaje pominięte i wymienia się tylko artykuł.

8.2. Kontekst

W celu wyjaśnienia sposobu opodatkowania świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych (od dnia 1 stycznia 2015 r.) typu B2C, wprowadzono domniemania dotyczące miejsca, w którym znajduje się usługobiorca. Zawarto je w art. 24a i 24b znajdującymi się w podsekcji 3a.

8.3. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia?

Wszelkie domniemania zawarte w podsekcji 3a są możliwe do obalenia. Większość domniemań wprowadzono w celu zapewnienia usługodawcom wskazówek dotyczących miejsca opodatkowania w sytuacji gdy miejsce, w którym znajduje się usługobiorca, jest praktycznie niemożliwe do ustalenia lub niemożliwe do ustalenia z całkowitą pewnością.

Nie zmienia to podstawowego przepisu na podstawie, którego usługi podlegają opodatkowaniu w miejscu w, którym usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu. W przypadku gdy dostępne są informacje umożliwiające ustalenie miejsca, w którym znajduje się faktycznie usługobiorca, nadal istnieje możliwość obalenia domniemania.

W tym kontekście potrzebna jest przejrzystość, co byłoby wymagane do obalenia domniemania i kto mógłby to zrobić.

8.4. Co reguluje przepis?

W art. 24d wyjaśniono, że domniemania mogą zostać obalone przez usługodawcę, a w pewnych warunkach przez organ podatkowy. Obalenie przez usługobiorcę nie jest możliwe: ustalenie faktycznego miejsca opodatkowania jest obowiązkiem usługodawcy, który jest odpowiedzialny za zapłacenie podatku VAT od świadczonych usług odpowiedniemu organowi podatkowemu. W przedmiotowym przepisie określono również dowody wymagane do obalenia domniemania.

8.4.1. Obalenie przez usługodawcę

W przypadku gdy domniemanie nie jest już powiązane z dowodami uzyskanymi przez usługodawcę od jego usługobiorcy, obalenie jest możliwe na podstawie trzech dowodów, które nie mogą być ze sobą sprzeczne Jest to istotne w odniesieniu do domniemań w art.24a i art. 24b lit. a)–c). Są to określone domniemania.

W przypadku gdy w odniesieniu do któregokolwiek z tych domniemań usługodawca posiada wystarczające dowody wskazujące, że siedziba danego usługobiorcy, jego stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu znajduje się gdzie indziej, może obalić to domniemanie.

Usługodawca nie jest zobowiązany do obalenia domniemania. Nawet jeżeli istnieją dowody przeciwne, usługodawca może, w celu ustalenia miejsca, w którym znajduje się usługobiorca, zdecydować o uznaniu domniemania i nie uwzględniać dowodów przeciwnych.

W odniesieniu do świadczenia usług nie objętych żadnymi określonymi domniemaniami potrzebne są dowody w celu ustalenia miejsca, w którym znajduje się usługobiorca. Przedmiotowy przypadek objęty jest ogólnym domniemaniem w art. 24b lit. d).

Jeżeli ani art. 24a ani art. 24b lit. a)–c) nie mają zastosowania, przyjmuje się domniemanie, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w miejscu ustalonym przez usługodawcę na podstawie dwóch dowodów zgromadzonych przez niego, które nie mogą być ze sobą sprzeczne. Dzięki określeniu w art. 24b lit. d) limitu dwóch dowodów, ogólne domniemanie umożliwia korektę, w przypadku gdy dostępne jest więcej dowodów dostępne niż dwa. W związku z tym jedynie w odniesieniu do określonych domniemań obalenie przewidziane w art. 24d jest istotne.

8.4.2. Obalenie przez organy podatkowe

Wprowadzono domniemania w celu wyjaśnienia sposobu opodatkowania świadczenia usług typu B2C, które podlegają opodatkowaniu w miejscu, w którym usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu. Dla usługodawcy wiedza, że może opierać się na domniemaniu, jest ważna.

W celu zapewnienia pewności prawa, zakres możliwości obalenia domniemania przez organ podatkowy jest ograniczony do sytuacji, w których istnieją przesłanki świadczące o tym, że **usługodawca dopuścił się nieprawidłowości lub nadużyć**. Może to dotyczyć przypadków, w których usługodawca przyjmie zwyczaj, według którego miejsce świadczenia usługi zostaje nieprawidłowo ustalone w stosunku do pewnej liczby jego usługobiorców, która nie jest bez znaczenia, nawet jeżeli niekoniecznie prowadzi to do wyraźnej korzyści podatkowej dla usługodawcy lub jego usługobiorców. Oznacza to jednak jedynie celowe działania lub zaniedbanie ze strony usługodawcy i w związku z tym nie wchodzi w zakres autentycznych błędów.

Na przykład gdyby wirtualny operator sieci komórkowej[16] z siedzibą w państwie członkowskim A z niską stawką podatku VAT wprowadził na rynek usługi telefonii komórkowej dla usługobiorców w państwie członkowskim B z wysoką stawką podatku VAT wydając i sprzedając karty SIM tym usługobiorcom z kodem MCC państwa członkowskiego A, może to zostać odebrane jako nieprawidłowość lub nadużycie.

Organ podatkowy może obalić każde domniemanie, w przypadku gdy istnieją przesłanki świadczące o tym, że usługodawca dopuścił się nieprawidłowości lub nadużyć. Obejmuje to ogólne domniemanie, umożliwiające usługodawcy ustalenie miejsca, w którym

[16] Wirtualny operator sieci komórkowej to dostawca bezprzewodowych usług telefonicznych, nie posiadający własnej infrastruktury sieci bezprzewodowej za pomocą, których świadczone są usługi na rzecz jego usługobiorców.

znajduje się usługobiorca na podstawie dwóch dowodów, które nie mogą być ze sobą sprzeczne. Jeżeli przedmiotowe dowody zostały zmanipulowane, organ podatkowy może zdecydować się na obalenie domniemania.

Nie ma żadnej szczególnej wzmianki na temat dowodów, które organ podatkowy mógłby wykorzystać do obalenie domniemania. Wykaz dowodów zamieszczony został w art. 24f, lecz przyjmując, że domniemania mogą zostać obalone tylko jeżeli istnieją przesłanki świadczące o nieprawidłowości lub nadużyciu, nie ogranicza on możliwości organu podatkowego pod względem wykorzystania dowodów.

Dostarczenie i kontrola dowodów faktycznego miejsca, w którym znajduje się usługobiorca, w niektórych przypadkach wiążą się z nieproporcjonalnym obciążeniem lub powodują problemy z uwagi na ochronę danych. W związku z tym obalanie należy ograniczyć do minimum. Szczególnie, jeżeli usługa jest świadczona okazjonalnie, zwykle obejmuje niewielkie kwoty i wymaga fizycznej obecności usługobiorcy, jak to ma miejsce w przypadku świadczenia usług objętych domniemaniami w art. 24a.

8.5. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowego przepisu

8.5.1. Czy w przypadku gdy domniemanie ma zastosowanie wymagane jest od usługodawcy szukanie dodatkowych dowodów?

W art. 24a i 24b przewiduje się domniemania dotyczące miejsca, w którym znajduje się usługobiorca. Usługodawca może opierać się na istotnym domniemaniu w celu ustalenia miejsca usługobiorcy (pod warunkiem, że zostały spełnione wymogi w odniesieniu do tego domniemania), chyba że wybierze obalenie domniemania na podstawie art. 24d.

Nie wymaga się od usługodawcy szukania innych dowodów lub przeprowadzenia oceny dowodów już dostępnych, chyba że na to się zdecyduje. Tylko w przypadku gdy zdecyduje się na obalenie tego domniemania w myśl art. 24d musi wykorzystać trzy dowody, które nie mogą być ze sobą sprzeczne. W obu przypadkach (użycia domniemania lub jego obalenia przez usługodawcę) organ podatkowy będzie mógł obalić ocenę przeprowadzoną przez usługodawcę, jeżeli istnieją przesłanki świadczące o tym, że dopuścił się nieprawidłowości lub nadużycia.

8.5.2. Czy w każdym przypadku można obalić domniemania?

Z reguły wszelkie domniemania z podsekcji 3a można obalić zgodnie z art. 24d.

Obalanie domniemań jest jednak ograniczone. Jest to prawdą w szczególności w przypadku gdy ma zastosowanie art. 24a.

W art. 24a przewiduje się, że w przypadku gdy usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne świadczone są w określonych fizycznych miejscach, co do których niezwykle trudno jest, aby usługodawca wiedział kim jest usługobiorca lub ustalił miejsce, w którym znajduje się faktycznie usługobiorca, uznaje się, że usługobiorca znajduje się w tym miejscu.

Artykuł 24a należy czytać łącznie z motywem 10 rozporządzenia nr 1042/2013, zgodnie z którym mogłoby wiązać się to z nieproporcjonalnym obciążeniem lub powodować problemy z uwagi na ochronę danych, jeżeli usługa jest świadczona okazjonalnie, zwykle obejmuje niewielkie kwoty i wymaga fizycznej obecności usługobiorcy.

W wielu przypadkach objętych art. 24a każde świadczenie dokonane w tych miejscach będzie w praktyce okazjonalne i o bardzo niskiej wartości. W związku z tym uzgodniono, że zazwyczaj w takich przypadkach należy zastosować zasadę „de minimis”[17]. Powinno to zapewnić uniknięcie nieproporcjonalnego obciążenia przez przedsiębiorstwa, które w przeciwnym razie musiałyby sprawdzić, czy istnieją dowody na obalenie domniemania w odniesieniu do każdej pojedynczej usługi świadczonej w tych miejscach.

8.5.3. *Czy w przypadku świadczenia dokonanego na rzecz podatnika możliwe jest obalenie domniemania, o którym mowa w art. 24a?*

Usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne świadczone na rzecz podatnika podlegają podatkowi w miejscu, w którym podatnik ma siedzibę. Jeżeli usługodawca świadczy te usługi w miejscu, w którym znajduje się usługodawca i w miejscu, w którym wymagana jest fizyczna obecność podatnika, aby otrzymał te usługi, domniemanie, o którym mowa w art. 24a, ma jednak zastosowanie i usługodawca powinien się na nim opierać.

W odniesieniu do tego domniemania przepis należy czytać łącznie z art. 24d ust. 1.

Artykuł 24d ust. 1 odnosi się jedynie do art. 58 dyrektywy VAT w celu wskazania trzech rodzajów objętych usług, tj. usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych. Odniesienie to nie ogranicza jego zastosowania jedynie do osób niebędących podatnikiem (klientów końcowych), a zatem obejmuje również podatników, jeżeli chodzi o art. 24a.

Domniemanie może być w związku z tym obalone, jeżeli usługobiorca przedstawi wystarczające dowody zaakceptowane przez usługodawcę, chociaż zakres stosowania takiego obalenia byłby ograniczony, przyjmując, że to domniemanie należy postrzegać jako zasadę „de minimis” (zob. również pkt 8.5.2).

8.5.4. *Czy w przypadku gdy państwo członkowskie stosuje zasadę faktycznego użytkowania i wykorzystania zgodnie z art. 59a dyrektywy VAT domniemanie, o którym mowa w art.24a, może zostać obalone?*

Zasada faktycznego użytkowania i wykorzystania (wg art. 59a dyrektywy VTA) stanowi odstępstwo od ogólnych przepisów, według których miejsce świadczenia usług należy ustalać zgodnie z art. 44, 45, 56, 58 i 59 dyrektywy VAT (w odniesieniu do art. 58 ma on zastosowanie od 1 stycznia 2015 r.).

Artykuł 59a dyrektywy VAT stanowi, że w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, nieopodatkowaniu lub zakłóceniu konkurencji państwa członkowskie mogą zdecydować o zmianie miejsca świadczenia usług. W związku z tym państwa członkowskie mogą uznać miejsce świadczenia którejkolwiek lub wszystkich tych usług, w przypadku gdy znajdują się na ich terytorium, za znajdujące się poza terytorium Wspólnoty, jeżeli faktyczne użytkowanie i wykorzystanie usług ma miejsce poza terytorium Wspólnoty i odwrotnie.

Zgodnie z domniemaniem przewidzianym w art. 24a usługodawca może przypuszczać, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w

[17] Termin „de minimis” jest ogólnie używany w celu opisania czegoś, co jest za małe lub nieistotne, by to brać pod uwagę. Termin pochodzi z łacińskiej frazy „de minimis non curat lex”, która oznacza, że prawo nie troszczy się o drobiazgi.

miejscu świadczenia przez niego usług i w którym usługobiorca jest obecny osobiście, ponieważ do odbioru przedmiotowej usługi wymagana jest jego fizyczna obecność.

Ponieważ fizyczna obecność usługobiorcy w tym miejscu jest konieczna, aby odbierał usługi, należy przyjąć, że te usługi są faktycznie użytkowane i wykorzystywane w tym miejscu. Usługi użytkowane i wykorzystywane gdzie indziej prawdopodobnie są późniejszymi usługami świadczonymi przez innego usługodawcę niż usługodawca świadczący usługę w fizycznym miejscu. Te późniejsze usługi (np. pobieranie danych przez internet) zwane „usługami OTT" (zob. glosariusz pkt 1.6) nie są objęte domniemaniem.

Biorąc pod uwagę przyjęte założenie faktycznego użytkowania i wykorzystania usług w miejscu, w którym są świadczone, sytuacje, w których domniemanie może zostać obalone w wyniku faktycznego użytkowania i wykorzystywania usług gdzie indziej, będą ograniczone, o ile w ogóle będą miały miejsce.

9. DOWODY SŁUŻĄCE USTALENIU MIEJSCA, W KTÓRYM ZNAJDUJE SIĘ USŁUGOBIORCA ORAZ OBALENIE DOMNIEMAŃ (ARTYKUŁ 24F)

9.1. Odpowiednie przepisy

Odpowiedni przepis można znaleźć w rozporządzeniu wykonawczym w sprawie VAT:

- Artykuł 24f (podsekcja 3c)

Za każdym razem, gdy występuje odniesienie do artykułu rozporządzenia wykonawczego w sprawie VAT, odniesienie do tego konkretnego aktu prawnego zostaje pominięte i wymienia się tylko artykuł.

9.2. Kontekst

Począwszy od dnia 1 stycznia 2015 r. świadczenie usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych będzie we wszystkich przypadkach opodatkowane w miejscu, w którym usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

W celu wyjaśnienia sposobu opodatkowania świadczeń B2C, wprowadzono obalone domniemania dotyczące miejsca, w którym znajduje się usługobiorca.

9.3. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia?

Określone domniemania wprowadzono z wytycznymi dotyczącymi miejsca opodatkowania w sytuacji gdy miejsce, w którym znajduje się usługobiorca, jest praktycznie niemożliwe do ustalenia lub nie jest możliwe do ustalenia z całkowitą pewnością. Każde określone domniemanie może być obalone przez usługodawcę na podstawie trzech dowodów, które nie mogą być ze sobą sprzeczne.

Jeżeli żadne określone domniemanie nie ma zastosowania, przyjmuje się, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w miejscu ustalonym jako takie przez usługodawcę na podstawie dwóch dowodów, które nie mogą być ze sobą sprzeczne.

W tym kontekście było konieczne, aby wyjaśnić jakiego rodzaju dowodów można użyć w celu ustalenia miejsca, w którym znajduje się usługobiorca, lub w celu obalenia domniemania.

9.4. Co reguluje przepis?

W odniesieniu do usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub elektronicznych w art. 24f wymieniono dowody, które w szczególności powinny być użyte przez usługodawcę w celu ustalenia miejsca siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub zwykłego miejsca pobytu jego usługobiorcy lub których usługodawca mógłby użyć w celu ustalenia miejsca, w którym usługobiorca faktycznie się znajduje.

Przepis jest odpowiedni, jeżeli (zgodnie z art. 24b lit. d)) domniemuje się, że miejsce, w którym znajduje się usługobiorca, jest miejscem ustalonym jako takie przez usługodawcę na podstawie dwóch dowodów, które nie mogą być ze sobą sprzeczne. Przepis może być

również odpowiedni, jeżeli na podstawie trzech dowodów, które nie mogą być ze sobą sprzeczne, usługodawca chciałby obalić jedno z określonych domniemań.

Wspomniany wykaz dowodów ma charakter przykładowy: użyto sformułowania „w szczególności", aby państwa członkowskie i przedsiębiorstwa zdawały sobie w pełni sprawę z faktu, że jest to przykładowy, niewyczerpujący wykaz. Przedsiębiorstwa prowadzą działalność według różnych modeli biznesowych, a dowody, jakie gromadzą w związku ze swoimi usługobiorcami, mogą się różnić.

Z tego powodu wykaz zawiera również odniesienie do „innych informacji istotnych z handlowego punktu widzenia". Umożliwia wykorzystanie innych elementów informacji, niewymienionych wyraźnie w wykazie, jako dowodów służących do ustalenia miejsca, w którym znajduje się usługobiorca, oraz do obalenia domniemań.

Żaden pojedynczy dowód nie nadaje się dla wszystkich przedsiębiorstw ani też niekoniecznie byłby odpowiedni w odniesieniu do tych samych elementów użytych we wszystkich okolicznościach. W związku z tym żadnemu z dowodów zawartych w wykazie nie nadano charakteru priorytetowego. Powinno to zapewnić przedsiębiorstwom wystarczającą elastyczność, aby zmiany, jakim będą one musiały stawić czoła w okresie poprzedzającym 2015 r., były bardziej ograniczone.

9.5. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowego przepisu

9.5.1. Co oznacza sformułowanie „inne informacje istotne z handlowego punktu widzenia"?

Wykaz dowodów w art. 24f zawiera odniesienie do innych informacji istotnych z handlowego punktu widzenia. W tym punkcie wzięto pod uwagę fakt, że modele biznesowe przedsiębiorstw znacznie się różnią i zapewniono większą elastyczność stosowania przedmiotowych przepisów w praktyce.

Nie można wykluczyć, że zdarzą się przypadki, w których jedynymi dostępnymi dowodami będą dowody odnoszące się do „informacji istotnych z handlowego punktu widzenia". Nie oznacza to, że tylko jeden dowód sam w sobie będzie wystarczający, aby ustalić miejsce, w którym znajduje się usługobiorca. Informacje istotne z handlowego punktu widzenia jako całość (dwa odrębne elementy lub więcej), gdy zostaną wzięte pod uwagę razem, mogą raczej dostarczyć ogólne dowody potwierdzające, w odniesieniu do usługobiorcy i miejsca, w którym się znajduje.

W takiej sytuacji usługodawca, dokonując wyboru, musi mieć na uwadze wiarygodność dostępnych informacji. Usługodawca powinien również być w stanie uzasadnić, dlaczego określona informacja jest dla niego istotna.

Niemożliwe byłoby wymienienie wszystkich poszczególnych elementów, które można byłoby objąć sformułowaniem „informacje istotne z handlowego punktu widzenia". Jak stwierdzono wcześniej, modele biznesowe znacznie się różnią i dowód, który byłby wiarygodny w odniesieniu do jednego z modeli, mógłby być wysoce niewiarygodny dla innego.

Niektóre z dowodów, które – w zależności od okoliczności, w jakich prowadzona jest konkretna działalność gospodarcza – mogłyby być użyte jako „informacje istotne z handlowego punktu widzenia, są następujące:

1) niepowtarzalne mechanizmy płatności – jeżeli usługobiorca stosuje jedną z metod płatności, która jest stosowana wyłącznie w konkretnym państwie członkowskim, dostarcza dokładnych informacji określających państwo członkowskie, w którym świadczono usługi. Można uznać to za przesłankę wskazującą na miejsce, w którym znajduje się usługobiorca;

2) historia handlowa konsumenta – jeżeli usługobiorca nawiązał relację z przedsiębiorstwem, zapisy z wcześniejszych transakcji mogą stanowić wiarygodne przesłanki dla przyszłych transakcji. Informacje te zawierają historyczny adres IP usługobiorcy, adres na fakturze, miejsce przeważającego wykorzystania usług itp.;

3) punkt sprzedaży kart podarunkowych – jeżeli karta podarunkowa zostaje sprzedana usługobiorcy, który jest fizycznie obecny w zakładzie detalicznym, jest prawdopodobne, że usługobiorca będzie znajdował się blisko kraju, w którym znajduje się zakład;

4) karty upominkowe ograniczone do jednego państwa – jeżeli karty upominkowe są ograniczone do jednego państwa i można ich używać jedynie w państwie, w którym zostały wydane (ograniczenia te są wyraźnie opisane na awersie karty), państwo członkowskie, w którym ograniczono używanie karty, może stanowić wskazówkę co do miejsca, w którym znajduje się usługobiorca, podobnie jak kawiarnia lub hotel, sprzedające dostęp do Wi-Fi w obszarze publicznym, są traktowane jako miejsce, w którym usługobiorca ma siedzibę;

5) dokumentacja dotycząca dostawców usług płatniczych będących osobami trzecimi – w wielu krajach dostawcy usług płatniczych weryfikują co najmniej część adresów na fakturze lub sposób płatności przed zatwierdzeniem transakcji. Zwykle takie informacje nie są udostępniane klientowi (tj. sprzedawcom usług elektronicznych) dostawcy usług płatniczych ze względu na ochronę danych i ze względów bezpieczeństwa. Jeżeli dostawca usług płatniczych udostępnia jednak dostawcy zakupionej usługi informacje, mogą one być użyte jako „informacje istotne z handlowego punktu widzenia".

6) certyfikacja własna usługobiorcy – jeżeli abonent przedstawia potwierdzenie (np. w procesie składania zamówienia online) dotyczące swojego kraju, jego dane dotyczące rachunku bankowego (szczególnie informacje o miejscu, w którym prowadzony jest rachunek bankowy) oraz informacje dotyczące karty kredytowej mogą być uznane za „informacje istotne z handlowego punktu widzenia".

9.5.2. <u>Co może lub co nie może być uznane za „adres na fakturze"?</u>

Artykuł 24f odnosi się do adresu na fakturze, który może służyć jako dowód, jeżeli określa miejsce, w którym faktycznie znajduje się usługobiorca, lub jeżeli obala odpowiednie domniemanie. Jego celem jest pomoc usługodawcy w określeniu z maksymalną dokładnością miejsca, w którym usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Z tych powodów adres elektroniczny, na który wysyłana jest faktura elektroniczna, przez wiele osób postrzegany jako adres na fakturze, nie może służyć jako dowód w tym względzie. W odniesieniu do usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, pomimo że adres IP nie może być uważany za adres na fakturze, jest on uznawany za ważny dowód, który może być użyty przez usługodawcę do zidentyfikowania usługobiorcy.

Ponadto adres pocztowy (skrytka pocztowa) nie powinien być uznawany za wystarczający do ustalenia miejsca, w którym znajduje się usługobiorca niebędący podatnikiem. Odzwierciedla to podejście przyjęte w odniesieniu do podatników w art. 10 ust. 3.

9.5.3. *Jaki jest związek między art. 24f (wykaz dowodów) a art. 24d ust. 1 (obalenie określonych domniemań przez usługodawcę)?*

Wykaz dowodów przedstawiony w art. 24f jest ważny tylko wtedy, gdy usługodawca zechce obalić jedno z określonych domniemań ustalających miejsce, w którym znajduje się usługobiorca, zawartych w art. 24a i w art. 24b lit. a)–c)[18]. Jedynie w przedmiotowych okolicznościach dowody wymienione w art. 24f mogą być użyte do obalenia domniemania.

9.5.4. *Ilu szczegółów potrzebuje usługodawca do zweryfikowania dowodu?*

Artykuł 23 stanowi, że przy ustalaniu miejsca, w którym znajduje się usługobiorca, usługodawca powinien oprzeć się na informacjach faktycznych otrzymanych od usługobiorcy, które weryfikuje za pomocą zwykłych, handlowych środków bezpieczeństwa, takich jak środki dotyczące kontroli tożsamości lub płatności.

Należy pamiętać, że „zwykłe, handlowe kontrole bezpieczeństwa" w wielu przypadkach nie zapewnią 100 % dokładności w ustaleniu miejsca, w którym znajduje się każdy indywidualny usługobiorca.

W wielu przypadkach usługobiorca będzie miał stały kontakt z usługodawcą. W takich sytuacjach wydaje się rozsądne, że po wstępnej, bardziej dogłębnej weryfikacji informacji dotyczących usługobiorcy przeprowadzonej przez usługodawcę (analiza adresu, karty kredytowej itp., w szczególności pod kątem rejestracji w celu założenia konta z działalnością gospodarczą), nie powinno się wymagać od tego drugiego, aby przeprowadził weryfikację jeszcze raz dla każdej oddzielnej transakcji. W odniesieniu do kolejnych zakupów (w szczególności często dokonywanych) usługobiorcy będą musieli jedynie złożyć zamówienie, a usługodawca powinien wtedy być w stanie użyć informacji dotyczących poprzednio zweryfikowanego miejsca dostawy i płatności.

Proaktywna weryfikacja powinna jednak odbywać się regularnie (zgodnie ze zwykłą praktyką handlową), ale nie powinno się jej wymagać przy okazji każdego zakupu.

9.5.5. *Kiedy konieczne są dwa a kiedy trzy dowody, które nie mogą być ze sobą sprzeczne?*

Dwa dowody są konieczne we wszystkich przypadkach gdy nie można zastosować żadnego z określonych domniemań dotyczących usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych (zawartych w art. 24a i w art. 24b lit. a)–c)[19]).

Wszystkie inne świadczenia zawarte w art. 58 dyrektywy VAT są objęte art. 24b lit. d), wymagającym dwóch dowodów – które nie mogą być ze sobą sprzeczne – do ustalenia miejsca, w którym znajduje się usługobiorca.

[18] Zakres stosowania określonych domniemań, o których mowa w art. 24a i 24b lit. a)–c), jest szczegółowo opisany w rozdziale 7.

[19] Zakres stosowania określonych domniemań, o których mowa w art. 24a i 24b lit. a)–c), jest szczegółowo opisany w rozdziale7.

Trzy dowody, które nie mogą być ze sobą sprzeczne, są konieczne tylko wówczas, gdy usługodawca zechce obalić jedno z określonych domniemań zawartych w art. 24a i w art.24b lit. a)–c).

W związku z tym, jeżeli można zastosować jedno z domniemań zawartych w art. 24a i w art. 24b lit. a)–c), miejsce, w którym znajduje się usługobiorca, będzie ustalone według odpowiedniego domniemania, chyba że usługodawca zechce obalić je, używając trzech dowodów, które nie mogą być ze sobą sprzeczne.

W przypadkach gdy nie można zastosować żadnego określonego domniemania, miejsce, w którym znajduje się usługobiorca, powinno być ustalone na podstawie dwóch dowodów, które nie mogą być ze sobą sprzeczne.

W każdym przypadku należy pamiętać, że dowody muszą być różne i nie powinny się powielać. Na przykład jeżeli usługobiorca podaje adres na fakturze i następnie potwierdza ten sam adres w drodze certyfikacji własnej, można uznać to jedynie za pojedynczy dowód. Taka sama sytuacja ma miejsce w przypadku gdy usługobiorca podaje dane dotyczące rachunku bankowego, które z kolei odnoszą się do niepowtarzalnego mechanizmu płatności lub są potwierdzone przez dostawcę usług płatniczych, lub gdy adres IP i położenie geograficzne wskazują na jedno i to samo miejsce. W takich przypadkach można uznać, że usługodawca dysponuje jednym dowodem.

9.5.6. Co dzieje się w przypadku gdy dowody są ze sobą sprzeczne?

Może się zdarzyć, że niektóre przedsiębiorstwa zgromadzą cztery lub więcej elementów informacji, czego wynikiem będą dwa (lub więcej) oddzielne, niesprzeczne ze sobą dowody, co wskazuje na różne miejsca, w których mógłby znajdować się usługobiorca. Należy podkreślić, że to usługodawca decyduje, które dowody należy gromadzić, a następnie, jeżeli zgromadzone informacje są sprzeczne, które elementy informacji uważa za najistotniejsze z handlowego punktu widzenia na potrzeby jak najdokładniejszego ustalenia miejsca, w którym znajduje się usługobiorca.

W związku z tym kryteria pozwalające ustalić miejsce, w którym znajduje się usługobiorca, są zawarte w art. 24. W przypadku gdy przedmiotowe usługi są świadczone na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem, pierwszeństwo należy nadać miejscu, w którym wykonywane są funkcje naczelnego zarządu przedsiębiorstwa (lit. a)). Tak się dzieje, chyba że są dowody na to, że z usług korzystano w innej siedzibie przedmiotowej osoby prywatnej niebędącej podatnikiem.

Jeżeli usługa świadczona jest na rzecz osoby fizycznej, należy nadać pierwszeństwo zwykłemu miejscu pobytu tej osoby (lit. b)). Stałe miejsce zamieszkania powinno być wykorzystane jedynie w przypadku gdy istnieje dowód, że korzysta się w nim z usług.

Usługodawca będzie musiał zdecydować, które dowody są bardziej wiarygodne przy ustalaniu miejsca, w którym znajduje się usługobiorca, w odniesieniu do jego konkretnej działalności gospodarczej. Jeżeli na przykład stosuje się uniwersalną politykę cenową, tj. będzie obowiązywała jedna cena bez względu na kraj usługobiorcy, konsumenci nie mają żadnego bodźca zachęcającego ich do ukrywania dla celów podatkowych miejsca, w którym się znajdują. W takim przypadku adres na fakturze podany przez usługobiorcę byłby zatem dość wiarygodną wskazówką. Historia handlowa konsumenta również byłaby przydatna w przypadkach, w których pojawiłyby się różne dowody na skutek zakupów dokonanych podczas podróży (wakacji, podróży służbowych).

Podsumowując, celem w przypadku konfliktu jest nadanie pierwszeństwa miejscu, które w najlepszy sposób zapewnia opodatkowanie w miejscu faktycznego korzystania z usług.

W przypadkach gdy dowody są sprzeczne, w większym stopniu wymagana jest regularna weryfikacja przeprowadzona przez usługodawcę.

9.5.7. *Co dzieje się w przypadku gdy usługodawca nie dysponuje dwoma dowodami, które nie mogą być ze sobą sprzeczne, w kontekście art. 24b lit. d)?*

W przypadku gdy usługodawca ma trudności ze zgromadzeniem niesprzecznych dowodów w celu ustalenia miejsca, w którym znajduje się usługobiorca, powinien jednak kontynuować poszukiwanie dalszych dowodów, takich jak odpowiednie informacje handlowe.

W przypadku wątpliwości należy nadać pierwszeństwo miejscu, które w najlepszy sposób zapewnia opodatkowanie w miejscu faktycznego korzystania ze świadczonych usług.

9.5.8. *Jakie są przesłanki wymienione w art. 24d ust. 2, świadczące o tym, że usługodawca dopuścił się nieprawidłowości lub nadużycia?*

Nie jest możliwe sporządzenie wykazu wszystkich ewentualnych przesłanek świadczących o nieprawidłowości lub nadużyciu, jakich dopuścił się usługodawca. Możliwości jest zbyt wiele.

Z reguły przedsiębiorstwa nie powinny ponosić odpowiedzialności za nieprawidłowości lub nadużycia, jakich dopuścił się ich usługodawca. Sytuacje, w których usługodawca stosuje domniemanie (wyłącznie) z korzyścią dla swojego usługobiorcy, lub w których usługodawca stosuje domniemanie, opierając się na błędnej informacji dostarczonej przez usługobiorcę, chociaż wiedział lub powinien wiedzieć, że informacja była błędna, nie mogą być wyłączone jako takie ze stosowania art. 24d ust. 2.

Organ podatkowy może również obalić domniemania w przypadku pojawienia się przesłanek świadczących o nieprawidłowościach lub nadużyciach, na przykład gdy usługodawca podjął działania w kierunku manipulacji domniemaniami w celu zapewnienia traktowania preferencyjnego. Może to dotyczyć między innymi niższej stawki opodatkowania.

9.5.9. *Do jakiego stopnia usługodawca może polegać na informacjach dostarczonych przez stronę trzecią (w szczególności przez dostawcę usług płatniczych)?*

W wielu przypadkach podatnicy całkowicie polegają na weryfikacji przeprowadzonej przez partnerów handlowych stron trzecich, takich jak dostawcy usług płatniczych i inni pośrednicy. Należy podkreślić, że poprawne ustalenie miejsca świadczenia usług należy do obowiązków usługodawcy. W związku z tym fakt, że strony trzecie dokonują weryfikacji, nie zwalnia usługodawcy z jego obowiązku w przypadkach wystąpienia nieprawidłowości lub nadużyć.

9.5.10. *Stosowanie zasad ochrony danych w świetle zmian związanych z VAT, które wejdą w życie w 2015 r.*

Motyw 17 rozporządzenia nr 1042/2013 stanowi, że *„do celów niniejszego rozporządzenia zasadne może być przyjęcie przez państwa członkowskie środków ustawodawczych ograniczających pewne prawa i obowiązki ustanowione w dyrektywie*

95/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady[20]*, w celu ochrony ważnego interesu ekonomicznego lub finansowego państwa członkowskiego lub Unii Europejskiej, łącznie z kwestiami pieniężnymi, budżetowymi i podatkowymi, w sytuacjach, w których takie środki są konieczne i proporcjonalne ze względu na ryzyko oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania w państwach członkowskich oraz konieczność zapewnienia prawidłowego poboru VAT objętego niniejszym rozporządzeniem."*

Przetwarzanie danych może zatem być „konieczne dla wykonania zobowiązania prawnego, któremu administrator danych[21] podlega" (art. 7 lit. c) dyrektywy 95/46/WE) lub może być „konieczne dla potrzeb wynikających z uzasadnionych interesów administratora danych lub osoby trzeciej, lub osobom, którym dane są ujawniane [...]" (art. 7 lit. f) dyrektywy 95/46/WE).

Innymi słowy, przedmiotowi podatnicy musieliby być w stanie przetworzyć dane osobowe swoich usługobiorców w celu udowodnienia organom podatkowym, że właściwie zastosowali przepisy VAT dotyczące miejsca świadczenia usług.

W każdym przypadku, jeżeli prawa do ochrony danych są ograniczone w celu umożliwienia niektórych operacji dotyczących przetwarzania, charakter i w szczególności cel takiego przetwarzania powinien, według Europejskiego Inspektora Ochrony Danych, być wyszczególniony i wyraźnie przewidziany w prawie krajowym.

---

[20] .Dyrektywa 95/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 24 października 1995 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w zakresie przetwarzania danych osobowych i swobodnego przepływu tych danych (Dz.U. L 281 z 23.11.1995, s. 31).

[21] Zgodnie z art. 2 lit. d) dyrektywy 95/46/WE „administrator danych" oznacza osobę fizyczną lub prawną, władzę publiczną, agencję lub inny organ, który samodzielnie lub wspólnie z innymi podmiotami określa cele i sposoby przetwarzania danych; jeżeli cele i sposoby przetwarzania danych są określane w przepisach ustawowych i wykonawczych lub przepisach wspólnotowych, administrator danych może być powoływany lub kryteria jego powołania mogą być ustalane przez ustawodawstwo krajowe lub wspólnotowe;".

10. ŚWIADCZENIE USŁUG W HOTELACH I W PODOBNYCH MIEJSCACH (ARTYKUŁ 31C)

10.1. Odpowiedni przepis

Odpowiedni przepis można znaleźć w rozporządzeniu wykonawczym w sprawie VAT:

- Artykuł 31c

Za każdym razem, gdy występuje odniesienie do artykułu rozporządzenia wykonawczego w sprawie VAT, odniesienie do tego konkretnego aktu prawnego zostaje pominięte i wymienia się tylko artykuł.

10.2. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia?

W odniesieniu do wszystkich usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, począwszy od dnia 1 stycznia 2015 r. miejsce świadczenia usług będzie miejscem, w którym znajduje się usługobiorca, niezależnie od tego, czy usługi były świadczone na rzecz podatnika (B2B), czy na rzecz osoby niebędącej podatnikiem (B2C).

W przypadku gdy usługi te są świadczone w sektorze hotelarskim, status usługobiorcy i miejsce, w którym znajduje się usługobiorca, mogą być trudne do ustalenia. W odniesieniu do dostawcy usług zakwaterowania, występuje ryzyko odpowiedzialności, które należy obniżyć.

Aby zmniejszyć obciążenia nałożone na zainteresowane przedsiębiorstwa i aby chronić przychody, niezbędne były wytyczne wyjaśniające kwestie związane z miejscem świadczenia usług, które pojawią się, gdy usługi te są dostarczane wraz z zakwaterowaniem.

10.3. Co reguluje przepis?

Praktyczne i pragmatyczne rozwiązania znajdują się w art. 31c, w którym wyjaśnia się, że jeżeli usługi telekomunikacyjne, nadawcze lub elektroniczne są świadczone łącznie z usługami zakwaterowania w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnej funkcji, uznaje się, że świadczenie takich usług odbywa się w tych miejscach.

Ma to zastosowanie tylko w przypadku gdy dostawca usług zakwaterowania, działający we własnym imieniu, świadczy usługi wraz z zakwaterowaniem zapewnionym przez tego usługodawcę. Aby art. 31c miał zastosowanie, świadczenie przedmiotowych usług musi być wyodrębnione, aby usługobiorca był zobowiązany do uiszczenia odrębnych opłat.

Obejmuje to usługi łącznie z zakwaterowaniem świadczone w sektorze hotelarskim, ale również odnosi się do usług zakwaterowania świadczonych w sektorach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi. Są to sektory wymienione w art. 47 dyrektywy VAT.

11. DOSTAWA BILETÓW PRZEZ POŚREDNIKA (ARTYKUŁ 33A)

11.1. Odpowiedni przepis

Odpowiedni przepis można znaleźć w rozporządzeniu wykonawczym w sprawie VAT:

- Artykuł 33a

Za każdym razem, gdy występuje odniesienie do artykułu rozporządzenia wykonawczego w sprawie VAT, odniesienie do tego konkretnego aktu prawnego zostaje pominięte i wymienia się tylko artykuł.

11.2. Kontekst

Wstęp na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe i podobne podlega opodatkowaniu w miejscu, w którym te imprezy faktycznie się odbywają. Na przykład w przypadku koncertu będzie to miejsce, w którym się on odbywa.

Miejsce opodatkowania będzie takie samo w przypadku świadczenia usług na rzecz innego przedsiębiorstwa (B2B) lub na rzecz konsumenta końcowego (B2C).

11.3. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia?

Jeżeli organizator imprezy sprzedaje bilety na imprezę bezpośrednio usługobiorcy chcącemu uczestniczyć w imprezie, jest oczywiste, że podatek VAT z tytułu sprzedaży biletów będzie płacony w miejscu, w którym dana impreza faktycznie się odbywa.

Bilety sprzedawane przez organizatora mogą być rozprowadzane przez pośredników. Może zdarzyć się, że podatnik pośredniczący w sprzedaży biletów w rzeczywistości kupuje i sprzedaje bilety we własnym imieniu i na własny rachunek. Pośrednik może jednak działać również w imieniu i na rzecz organizatora lub może działać we własnym imieniu, ale na rzecz organizatora.

Potrzebne było więcej wytycznych w celu zapewnienia jasnej sytuacji dotyczącej podatku, niezależnie od sposobu, w jaki rozprowadzane są bilety.

11.4. Co reguluje przepis?

Bilety gwarantujące wstęp na kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe i podobne imprezy powinny w każdych okolicznościach podlegać opodatkowaniu w miejscu, w którym dana impreza faktycznie się odbywa, zgodnie z art. 53 i art. 54 dyrektywy VAT. Powinno to mieć również miejsce w przypadku gdy bilety rozprowadza pośrednik.

Jeżeli pośrednik działa w imieniu i na rzecz organizatora imprezy, pod względem prawnym sprzedaży biletów w rzeczywistości dokonuje organizator.

Jeżeli pośrednik uczestniczy w sprzedaż biletów, działając we własnym imieniu i na własny rachunek, sprzedając bilety działa jako główny zobowiązany.

Pośrednik może jednak uczestniczyć również w sprzedaży biletów, działając we własnym imieniu, ale na rzecz organizatora imprezy. W takim przypadku w art. 33a wyjaśniono, że uważa się, że pośrednik sprzedający bilety stał się odbiorcą usługi obejmującej

gwarantowany wstęp na imprezę i sam ją świadczył. Jest to zgodne z prawną fikcją przewidzianą w art. 28 dyrektywy VAT.

We wszystkich trzech przypadkach oczywiste jest, że sprzedaż biletów będzie podlegać opodatkowaniu w miejscu, w którym dana impreza faktycznie się odbywa.

11.5. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowego przepisu

11.5.1. W jakim miejscu powinny być opodatkowane bilety zarezerwowane online?

Bilety gwarantujące wstęp na kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe i podobne imprezy podlegają opodatkowaniu w miejscu, w którym dana impreza faktycznie się odbywa. Niezależnie od sposobu w jaki rozprowadza się bilety, sposób opodatkowania pozostaje taki sam.

Jeżeli bilety rozprowadza się drogą elektroniczną, nie zmienia to charakteru świadczonej usługi. Ponadto bilety zarezerwowane online podlegają opodatkowaniu w miejscu, w którym dana impreza faktycznie się odbywa. Jest to potwierdzone w art. 7 ust. 3 lit. t), w którym wyłącza się takie świadczenia z szeregu usług elektronicznych (zob. również punkt 2.4.3.2).

12. ŚRODKI PRZEJŚCIOWE (ART. 2 ROZPORZĄDZENIA NR 1042/2013)

12.1. Odpowiedni przepis

- Artykuł 2 rozporządzenia nr 1042/2013

12.2. Kontekst

Począwszy od dnia 1 stycznia 2015 r. świadczenie usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych będzie we wszystkich przypadkach opodatkowane w miejscu, w którym usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Ma to już miejsce w odniesieniu do świadczenia w relacji przedsiębiorstwo i konsument końcowy (B2C), ale jedynie wówczas, gdy usługi są świadczone w kierunku do lub z Unii Europejskiej (chociaż w przypadku usług telekomunikacyjnych i nadawczych jest to oparte na faktycznym użytkowaniu i wykorzystaniu).

Na terenie Unii Europejskiej takie świadczenia podlegają jednak opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym usługodawca ma siedzibę, do końca 2014 r. Począwszy od 2015 r. świadczenia te będą także podlegały opodatkowaniu w miejscu, w którym znajduje się usługobiorca.

12.3. Dlaczego istniała potrzeba wyjaśnienia?

O tym, kiedy należy opłacić VAT, wtedy decyduje moment, w którym nastąpi zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego (należność) i VAT staje się wymagalny (pobór).

Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego jest zdefiniowane w art. 63 i 64 dyrektywy VAT. Zgodnie z art. 63 zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego następuje w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. W przypadku ciągłego świadczenia w art. 64 wyjaśniono, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce z upływem terminu, za który należy dokonać wpłatę zaliczki lub płatność rat. Do tego czasu, świadczenie zostanie dokonane.

W przypadku gdy płatności zaliczkowej dokonuje się na mocy art. 65 dyrektywy VAT lub w przypadku gdy państwo członkowskie skorzysta z opcji zawartej w art. 66 dyrektywy VAT, VAT może jednak stać się wymagalny przed lub zaraz po świadczeniu, tzn. przed lub zaraz po tym, jak nastąpi zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego.

W przypadku gdy świadczenie usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych ma miejsce w terminie bliskim dnia 1 stycznia 2015 r., zmiana miejsca dostawy mogłaby doprowadzić do podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania, jeżeli przepisy stosowane przez państwa członkowskie w odniesieniu do terminu wymagalności VAT różnią się.

W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania i w celu ułatwienia tej zmiany w opodatkowaniu, przyjęto środki przejściowe, aby w jednolity sposób ustalić, które usługi świadczone w terminie bliskim tej daty podlegają nowym przepisom, a które nie.

12.4. Co reguluje przepis?

W art. 2 rozporządzenia nr 1042/2013 wyjaśniono, że czas ustalenia miejsca dostaw jest wtedy, gdy nastąpi zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego (powstaje należność). Ma to zastosowanie do zwykłego i ciągłego świadczenia.

W przypadku gdy zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego nastąpi przed dniem 1 stycznia 2015 r., miejscem świadczenia jest to miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę i podatek nie będzie wymagalny w państwie członkowskim usługobiorcy w odniesieniu do tego samego zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego (art. 2 lit. c)). Miałoby to zastosowanie niezależnie od tego, kiedy dokonana zostanie płatność lub kiedy wystawiona będzie faktura.

W przypadku gdy zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego nastąpi w dniu lub po dniu 1 stycznia 2015 r. miejsce, w którym znajduje się usługobiorca, ustala się podczas określania gdzie należny jest podatek (art. 2 lit. b)). Czas wystawienia faktury nie ma znaczenia w tym względzie.

W przypadku gdy płatność zaliczkowa z tytułu przedmiotowego świadczenia miała miejsce przed dniem 1 stycznia 2015 r., VAT od tej płatności zaliczkowej będzie wymagalny w państwie członkowskim, w którym dostawca ma siedzibę zgodnie z przepisami określonymi w art. 65 dyrektywy VAT (art. 2 lit. a)). W przypadku każdej płatności, która pozostaje do wykonania i następnie jest dokonywana (w dniu lub po dniu 1 stycznia 2015 r.) VAT będzie należny w miejscu, w którym znajduje się usługobiorca.

12.5. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowego przepisu

12.5.1. Płatności zaliczkowe dokonane przez świadczeniem

W przypadku gdy płatność zaliczkowa dokonana zostaje przed dniem 1 stycznia 2015 r., usługodawca obciąży tę płatność podatkiem VAT zgodnie z art. 65 dyrektywy VAT. Ponieważ obowiązującymi przepisami są przepisy z 2014 r., VAT od takiej płatności będzie wymagalny w państwie członkowskim, w którym usługodawca ma siedzibę.

Jeżeli usługa jest świadczona jedynie w dniu lub po dniu 1 stycznia 2015 r., przepis w art. 2 lit. b) rozporządzenia nr 1042/2013 oznacza, że miejscem świadczenia tej usługi będzie miejsce, w którym usługobiorca ma siedzibę lub przebywa.

Można uważać, że gdy miejscem świadczenia usługi jest państwo członkowskie usługobiorcy, usługodawca powinien skorygować fakturę, pokwitowanie lub rachunek z tytułu płatności zaliczkowej, zwrócić VAT zapłacony w państwie członkowskim usługodawcy i obciążyć podatkiem VAT w państwie członkowskim usługobiorcy.

Jednak oznaczałoby to ogromne obciążenie dla wszystkich zainteresowanych stron: usługodawców, usługobiorców i organów administracji podatkowej i byłoby sprzeczne z celem środków przejściowych.

Z tego względu Komitet ds. VAT ustalił niemal jednogłośnie wytyczne[22] w celu uściślenia interpretacji, która powinna być nadana środkom przejściowym w art. 2 rozporządzenia nr 1042/2013 w zakresie płatności zaliczkowych.

W przed wytycznych zostało wyraźnie wyjaśnione, że jeśli płatność zaliczkowa jest dokonana przed dniem 1 stycznia 2015 r., we wszystkich przypadkach zastosowanie mają przepisy art. 65 dyrektywy VAT, w związku z czym obowiązek podatkowy VAT powstaje w państwie członkowskim, w którym usługodawca ma siedzibę, w zakresie kwoty tej płatności w momencie jej otrzymania.

Na koniec w przypadku gdy świadczenie ma miejsce w dniu lub po dniu 1 stycznia 2015 r., obowiązek podatkowy VAT powstaje w państwie członkowskim usługobiorcy, ale jedynie od kwoty, której nie obejmowały żadne wcześniejsze płatności zaliczkowe.

W związku z tym jeżeli usługobiorca dokonuje płatności zaliczkowych całkowitej wysokości ceny usługi przed dniem 1 stycznia 2015 r., obowiązek podatkowy VAT powstaje w państwie członkowskim usługodawcy, i żaden podatek VAT nie jest wymagalny w państwie członkowskim usługobiorcy.

W przypadku gdy usługobiorca dokonuje płatności zaliczkowych przed dniem 1 stycznia 2015 r., na przykład 40 procent całkowitej wysokości ceny usługi, obowiązek podatkowy VAT powstaje w państwie członkowskim usługodawcy (od tych 40 procent). Od pozostałych 60 procent podatek VAT jest wymagalny w państwie członkowskim usługobiorcy w czasie, gdy ma miejsce zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, lub gdy dokonuje się innej płatności zaliczkowej w dniu lub po dniu 1 stycznia 2015 r., ale przed świadczeniem.

Wytyczne dają także wyraźnie do zrozumienia, że ten przepis ma zastosowanie tylko w przypadkach, w których dokonuje się płatności zaliczkowej zgodnie ze zwykłymi praktykami handlowymi usługodawcy, to znaczy gdy usługodawca stosował tę politykę do takiego świadczenia w przeszłości. W przypadku gdy okoliczności świadczenia wykazują, że dokonywano płatności zaliczkowych jedynie w celu uniknięcia opodatkowania w państwie członkowskim usługobiorcy (na przykład, gdy płatność zaliczkowa nie była wymagana na podstawie umowy lub przewyższała kwotę określoną w tej umowie) to państwo członkowskie będzie mogło ubiegać się o zapłatę VAT od takiej transakcji zgodnie z przepisami zawartymi w art. 2 lit. b) rozporządzenia nr 1042/2013.

Należy także pamiętać, że gdy opodatkowanie jest podzielone pomiędzy dwa państwa członkowskie usługodawca powinien być w stanie udowodnić organom państwa członkowskiego usługobiorcy, że płatność zaliczkowa została faktycznie dokonana przed dniem 1 stycznia 2015 r. i że zapłacono podatek VAT od tej kwoty w państwie członkowskim usługodawcy. W związku z tym, na fakturze, rachunku lub pokwitowaniu wystawionych w czasie świadczenia należałoby umieścić odniesienie do faktury, rachunku lub pokwitowania okresu wystawionego w momencie, w którym dokonano płatności zaliczkowej oraz datę dokonania takiej płatności.

22 http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf

12.5.2. Jaki wpływ ma wystawienie faktury na miejsce świadczenia?

Data wystawienia faktury nie ma znaczenia w odniesieniu do miejsca świadczenia usługi.

Obowiązek podatkowy VAT powstaje w państwie członkowskim usługodawcy lub w państwie członkowskim usługobiorcy w zależności od czasu, w którym ma miejsce zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego lub dokonana jest płatność. Wystawienie faktury nie zmienia tej zasady.

12.5.3. Jakiego rodzaju dowód jest wymagany w celu wykazania, że miało miejsce zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego lub dokonano płatności przed dniem 1 stycznia 2015 r.?

Środki dowodowe wykorzystywane przez podatników w związku z ich zwykłymi transakcjami to także te środki stosowane w celu udowodnienia, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego miało miejsce przed dniem lub po dniu 1 stycznia 2015 r. W tym względzie nie wymaga się specjalnych środków dowodowych.

12.5.4. Wykaz przykładów

Świadczenie przedpłacone

Przykład 1: Płatności z góry lub płatności zaliczkowej dokonano przed dniem 1 stycznia 2015 r., a świadczenie także ma miejsce lub jest dokonane przed tą datą. W takim przypadku obowiązek podatkowy VAT powstaje przed dniem 1 stycznia 2015 r. w państwie członkowskim usługodawcy.

Przykład 2: Płatności z góry lub płatności zaliczkowej dokonano przed dniem 1 stycznia 2015 r., a świadczenie ma miejsce lub jest tylko dokonane w 2015 r. lub później. W takim przypadku obowiązek podatkowy VAT powstaje w zakresie kwoty płatności zaliczkowej w państwie członkowskim usługodawcy w momencie dokonywania płatności. W przypadku kwot nie objętych płatnością zaliczkową obowiązek podatkowy VAT w zakresie tych kwot powstaje w państwie członkowskim usługobiorcy w czasie, w którym ma miejsce zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego.

Przykład 3: Zarówno płatność z góry jak i płatność zaliczkowa zostaje dokonana po dniu 31 grudnia 2014 r. Obowiązek podatkowy VAT powstaje w 2015 r. w państwie członkowskim usługobiorcy.

Przykład 4: Płatność z góry stanowiąca 20 procent ceny zostaje dokonana przed dniem 1 stycznia 2015 r. Kolejna płatność zaliczkowa w wysokości 40 procent zostaje dokonana po dniu 31 grudnia 2014 r. Ostatecznie usługa jest świadczona po tej drugiej płatności zaliczkowej. Obowiązek podatkowy VAT powstaje w 2014 r. w państwie członkowskim usługodawcy w zakresie pierwszej płatności zaliczkowej (20 procent ceny). Obowiązek podatkowy VAT powstaje w 2015 r. w państwie członkowskim usługobiorcy w zakresie drugiej płatności zaliczkowej (40 procent ceny) i kwoty, która pozostała do spłaty, gdy świadczenie zostało zakończone (40 procent ceny).

Świadczenie ciągłe

Przykład 5: Świadczenie ciągłe w przypadku upłynięcia okresu, za który należy dokonać wpłaty zaliczki lub płatności rat, ma miejsce przed dniem 1 stycznia 2015 r. W

takiej sytuacji podatek VAT od wpłat zaliczek lub płatności powinien być wymagalny w państwie członkowskim, w którym usługodawca ma siedzibę.

Przykład 6: Świadczenie ciągłe w przypadku upłynięcia okresu, za który należy dokonać wpłaty zaliczki lub płatności rat, ma miejsce w dniu lub przed dniem 1 stycznia 2015 r., chociaż świadczenie rozpoczęło się w 2014 r. W takim przypadku możliwe są trzy scenariusze:

(a) Płatności dokonano w momencie upłynięcia okresu. W takim przypadku gdy zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce w dniu lub po dniu 1 stycznia 2015 r. i nie występują inne okoliczności powodujące powstanie obowiązku podatkowego VAT przed tą datą, podatek VAT będzie wymagalny w państwie członkowskim usługobiorcy.

(b) Płatności całkowitego kosztu świadczenia dokonano z góry przed dniem 1 stycznia 2015 r. W takim przypadku podatek VAT jest wymagalny w państwie członkowskim usługodawcy, ponieważ płatność powoduje powstanie obowiązku podatkowego.

(c) Płatność zaliczkowa (rekompensata za utraconą należność) dokonana z góry przed dniem 1 stycznia 2015 r. Po zakończeniu okresu usługobiorca płaci cenę świadczenia, która pozostała do spłaty. W takim przypadku podatek VAT jest wymagalny w zakresie kwoty płatności zaliczkowej w państwie członkowskim usługodawcy w momencie dokonywania płatności. Obowiązek podatkowy VAT w zakresie kwoty nieobjętej płatnością zaliczkową powstaje w państwie członkowskim usługobiorcy w czasie, w którym kończy się okres.

Świadczenia, z tytułu których wystawia się fakturę zanim świadczenie będzie miało miejsce

Przykład 7: W dniu 20 grudnia 2014 r. wystawiono fakturę (rachunek lub pokwitowanie, gdy nie jest wymagana faktura) na roczny dostęp online (rozpoczynający się w 2014 r. i kończący się w 2015 r.) do gazety. W dniu 29 grudnia 2014 r. usługobiorca zapłacił fakturę. W takim przypadku obowiązek podatkowy VAT powstaje przed dniem 1 stycznia 2015 r. na podstawie dokonania płatności przed tą data, w związku z czym będzie wymagalne w państwie członkowskim, w którym usługodawca ma siedzibę.

Przykład 8: W dniu 20 grudnia 2014 r. wystawiono fakturę (rachunek lub pokwitowanie, gdy nie jest wymagana faktura) na roczny dostęp online (rozpoczynający się w 2014 r. i kończący się w 2015 r.) do gazety. W dniu 3 stycznia 2015 r. usługobiorca zapłacił fakturę. W takim przypadku zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce po dniu 1 stycznia 2015 r. Płatności dokonano także po tej dacie. Podatek VAT będzie wymagalny w państwie członkowskim usługobiorcy niezależnie od daty wystawienia faktury.

Świadczenie dla których wystawia się fakturę po tym jak świadczenie ma miejsce

Przykład 9: Usługa została zakończona przed dniem 1 stycznia 2015 r., ale fakturę wystawiono i płatności dokonano dopiero po tej dacie. W takim przypadku zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego miało miejsce przed dniem 1 stycznia 2015 r., w związku z czym podatek VAT będzie wymagalny w państwie członkowskim usługodawcy.

13. Odpowiednie postanowienia prawne

13.1. Dyrektywa VAT

Artykuł 24 ust. 2

….
2. „Usługi telekomunikacyjne" oznaczają usługi dotyczące transmisji, emisji i odbioru sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych, w tym związane z nimi przeniesienie lub cesja praw do użytkowania środków dla zapewnienia takiej transmisji, emisji i odbioru, wraz z zapewnieniem dostępu do ogólnoświatowych sieci informacyjnych.

Artykuł 44

Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Artykuł 45

Miejscem świadczenia usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Artykuł 58

Miejscem świadczenia następujących usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem jest miejsce, w którym osoba ta ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu:

a) usługi telekomunikacyjne;

b) usługi nadawcze radiowe i telewizyjne;

c) usługi świadczone drogą elektroniczną, w szczególności usługi, o których mowa w załączniku II.

Jeśli usługodawca i usługobiorca kontaktują się za pomocą poczty elektronicznej, samo w sobie nie oznacza to, że świadczona usługa jest usługą świadczoną drogą elektroniczną.

Artykuł 59a

W celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, nieopodatkowaniu lub zakłóceniu konkurencji w odniesieniu do usług, których miejsce świadczenia regulują przepisy art. 44, 45, 56, 58 i 59, państwa członkowskie mogą uznać:

a) miejsce świadczenia takich usług, które znajdowałoby się na ich terytorium, za znajdujące się poza terytorium Wspólnoty, jeżeli faktyczne użytkowanie i wykorzystanie usług ma miejsce poza terytorium Wspólnoty;

b) miejsce świadczenia takich usług, które znajdowałoby się poza terytorium Wspólnoty, za znajdujące się na ich terytorium, jeżeli faktyczne użytkowanie i wykorzystanie usług ma miejsce na ich terytorium.

Załącznik II

1) Tworzenie i utrzymywanie witryn internetowych, zdalna konserwacja oprogramowania i sprzętu;

2) dostarczanie oprogramowania oraz jego uaktualnień;

3) dostarczanie obrazów, tekstu i informacji oraz udostępnianie baz danych;

4) dostarczanie muzyki, filmów i gier, w tym gier losowych i hazardowych, jak również przekazów lub wydarzeń o charakterze politycznym, kulturalnym, artystycznym, sportowym, naukowym lub rozrywkowym;

5) świadczenie usług kształcenia korespondencyjnego.

13.2. Rozporządzenie wykonawcze w sprawie VAT

Artykuł 6a

1. Usługi telekomunikacyjne w rozumieniu art. 24 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE obejmują w szczególności następujące usługi:

a) usługi telefonii stacjonarnej i komórkowej służące do przesyłania i przełączania komunikacji głosowej, danych i obrazu, łącznie z usługami telefonicznymi obejmującymi element obrazu, nazywane inaczej usługami wideotelefonicznymi;

b) usługi telefoniczne świadczone przez internet, łącznie z usługami telefonii internetowej (VoIP);

c) poczta głosowa, oczekiwanie na połączenie, przekazywanie połączenia, identyfikacja dzwoniącego, telekonferencja i inne usługi obsługiwania połączeń;

d) usługi przywoływania;

e) usługi „audiotekst”;

f) faks, telegraf i teleks;

g) dostęp do internetu i stron World Wide Web;

h) prywatne połączenia sieciowe oddające łącza telekomunikacyjne do wyłącznego użytku usługobiorcy.

2. Usługi telekomunikacyjne w rozumieniu art. 24 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE nie obejmują następujących usług:

a) usług świadczonych drogą elektroniczną;

b) usług nadawczych radiowych i telewizyjnych (dalej zwanych „usługami nadawczymi”).

Artykuł 6b

1. Usługi nadawcze obejmują usługi zawierające treści audio i audiowizualne, takie jak programy radiowe lub telewizyjne dostarczane za pośrednictwem sieci komunikacyjnych, powszechnie udostępniane przez dostawcę usług medialnych i objęte jego odpowiedzialnością redakcyjną, przeznaczone do jednoczesnego słuchania lub oglądania zgodnie z zaplanowanym programem.

2. Ustęp 1 obejmuje w szczególności:

a) programy radiowe lub telewizyjne transmitowane lub retransmitowane za pośrednictwem sieci radiowej lub telewizyjnej;

b) programy radiowe lub telewizyjne rozpowszechniane za pośrednictwem internetu lub podobnej sieci elektronicznej (streaming IP), jeżeli są nadawane jednocześnie z ich transmisją lub retransmisją za pośrednictwem sieci radiowej lub telewizyjnej.

3. Ustęp 1 nie ma zastosowania do:

a) usług telekomunikacyjnych;

b) usług świadczonych drogą elektroniczną;

c) podawania informacji o wybranych programach na żądanie;

d) przenoszenia praw do nadawania lub transmisji;

e) dzierżawy sprzętu technicznego lub instalacji wykorzystywanych do odbioru nadawanych treści;

f) programów radiowych lub telewizyjnych rozpowszechnianych za pośrednictwem internetu lub podobnej sieci elektronicznej (streaming IP), chyba że są one nadawane jednocześnie z ich transmisją lub retransmisją za pośrednictwem sieci radiowych lub telewizyjnych.

Artykuł 7

1. Do „usług świadczonych drogą elektroniczną", o których mowa w dyrektywie 2006/112/WE, należą usługi świadczone za pomocą internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie – ze względu na ich charakter – jest zasadniczo zautomatyzowane i wymaga minimalnego udziału człowieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe.

2. Ustęp 1 obejmuje w szczególności:

a) ogólnie dostawy produktów w formie cyfrowej, łącznie z oprogramowaniem, jego modyfikacjami lub nowszymi wersjami;

b) usługi umożliwiające lub wspomagające obecność przedsiębiorstw lub osób w sieci elektronicznej, takich jak witryna lub strona internetowa;

c) usługi generowane automatycznie przez komputer i przesyłane poprzez internet lub sieć elektroniczną w odpowiedzi na określone dane wprowadzone przez usługobiorcę;

d) odpłatne przekazywanie prawa do wystawiania na aukcji towarów lub usług za pośrednictwem witryny internetowej działającej jako rynek online, na którym potencjalni kupujący przedstawiają swoje oferty przy wykorzystaniu automatycznych procedur oraz na którym strony są informowane o dokonaniu sprzedaży za pomocą poczty elektronicznej generowanej automatycznie przez komputer;

e) pakiety usług internetowych oferujące dostęp do informacji, w których element telekomunikacyjny ma charakter pomocniczy i drugorzędny (to znaczy pakiety wykraczające poza oferowanie samego dostępu do internetu i obejmujące inne elementy, takie jak strony, które umożliwiają dostęp do aktualnych wiadomości, informacji meteorologicznych lub turystycznych, gier, umożliwiają hosting witryn internetowych, dostęp do grup dyskusyjnych; itp.);

f) usługi wyszczególnione w załączniku I.

3. Ustęp 1 nie ma zastosowania do:

a) usług nadawczych;

b) usług telekomunikacyjnych;

c) towarów, w przypadku których zamawianie i obsługa zamówienia odbywają się elektronicznie;

d) płyt CD-ROM, dyskietek i podobnych nośników fizycznych;

e) materiałów drukowanych, takich jak książki, biuletyny, gazety lub czasopisma;

f) płyt CD i kaset magnetofonowych;

g) kaset wideo i płyt DVD;

h) gier na płytach CD-ROM;

i) usług świadczonych przez specjalistów, takich jak prawnicy i doradcy finansowi, którzy udzielają swym klientom porad za pomocą poczty elektronicznej;

j) usług edukacyjnych, w ramach których treść kursu przekazywana jest przez nauczyciela za pomocą internetu lub sieci elektronicznej (tzn. przez zdalne połączenie);

k) usług fizycznych off-line naprawy sprzętu komputerowego;

l) hurtowni danych off-line;

m) usług reklamowych, w szczególności w gazetach, na plakatach i w telewizji;

n) usług centrum wsparcia telefonicznego;

o) usług edukacyjnych obejmujących wyłącznie kursy korespondencyjne, takie jak kursy za pośrednictwem poczty;

p) konwencjonalnych usług aukcyjnych, przy których niezbędny jest bezpośredni udział, niezależnie od sposobu składania ofert;

t) biletów wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, zarezerwowanych online;

u) zakwaterowania, wynajmu samochodów, usług restauracyjnych, przewozu osób lub podobnych usług zarezerwowanych online;

Załącznik I

(1) Punkt 1 załącznika II do dyrektywy 2006/112/WE:

a) tworzenie i hosting witryn internetowych;

b) automatyczna konserwacja oprogramowania, zdalnie i online;

c) zdalne zarządzanie systemami;

d) hurtownie danych online, umożliwiające elektroniczne przechowywanie i wyszukiwanie konkretnych danych;

e) dostarczanie online przestrzeni na dysku na żądanie.

(2) Punkt 2 załącznika II do dyrektywy 2006/112/WE:

a) uzyskiwanie dostępu online i pobieranie oprogramowania (w szczególności programy w zakresie zamówień publicznych/księgowości, programy antywirusowe) oraz jego uaktualnień;

b) oprogramowanie blokujące pojawianie się banerów reklamowych;

c) sterowniki do pobierania, takie jak programy ustawiające interfejsy komputera i urządzeń peryferyjnych (np. drukarek);

d) automatyczna instalacja online filtrów na witrynach internetowych;

e) automatyczna instalacja online zabezpieczeń typu firewall.

(3) Punkt 3 załącznika II do dyrektywy 2006/112/WE:

a) uzyskiwanie dostępu i pobieranie motywów pulpitów;

b) uzyskiwanie dostępu i pobieranie obrazów, fotografii i wygaszaczy ekranu;

c) zawartość książek w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych;

d) prenumerata gazet i czasopism publikowanych online;

e) dzienniki logowania i statystyki odwiedzania stron internetowych;

f) wiadomości, informacje o sytuacji na drogach oraz prognozy pogody online;

g) informacje generowane automatycznie online przez oprogramowanie po wprowadzeniu przez klienta określonych danych, takich jak dane prawne lub finansowe (w szczególności stale uaktualniane kursy giełdowe);

h) dostarczanie przestrzeni reklamowej, szczególnie banerów reklamowych na stronach lub witrynach internetowych;

i) korzystanie z wyszukiwarek i katalogów internetowych.

(4) Punkt 4 załącznika II do dyrektywy 2006/112/WE:

a) uzyskiwanie dostępu i pobieranie muzyki na komputery i telefony komórkowe;

b) uzyskiwanie dostępu i pobieranie sygnałów dźwiękowych, urywków nagrań, dzwonków i innych dźwięków;

c) uzyskiwanie dostępu do filmów i ich pobieranie;

d) pobieranie gier na komputery i telefony komórkowe;

e) uzyskiwanie dostępu do automatycznych gier online, które wymagają użycia internetu lub innych podobnych sieci elektronicznych, gdy gracze są od siebie oddaleni.

f) odbieranie programów radiowych lub telewizyjnych rozpowszechnianych za pomocą sieci radiowej lub telewizyjnej, internetu lub podobnej sieci elektronicznej, tj. słuchanie lub oglądanie programów w momencie wybranym przez użytkownika, na jego indywidualne życzenie, na podstawie katalogu programów wybranych przez dostawcę usług medialnych, np. telewizja lub wideo na życzenie;

g) odbieranie programów radiowych lub telewizyjnych rozpowszechnianych za pomocą internetu lub podobnej sieci elektronicznej (streaming IP), chyba że są one nadawane jednocześnie z ich transmisją lub retransmisją za pomocą sieci radiowych lub telewizyjnych;

h) dostawa treści audio i audiowizualnych za pomocą sieci komunikacyjnych, które to treści nie są udostępniane przez dostawcę usług medialnych i nie są objęte jego odpowiedzialnością redakcyjną;

i) dalsza dostawa treści audio i audiowizualnych należących do dostawcy usług medialnych, lecz dostarczanych przez inny podmiot za pomocą sieci komunikacyjnych.

(5) Punkt 5 załącznika II do dyrektywy 2006/112/WE:

a) automatyczne nauczanie na odległość, którego funkcjonowanie wymaga użycia internetu lub podobnej sieci elektronicznej, wymagające niewielkiego bądź niewymagające żadnego udziału człowieka, łącznie z klasami wirtualnymi, z wyjątkiem sytuacji, gdzie internet lub podobna sieć elektroniczna wykorzystywana jest jako proste narzędzie służące komunikowaniu się nauczyciela z uczniem;

b) ćwiczenia wypełniane przez ucznia online i sprawdzane automatycznie, bez udziału człowieka.

Artykuł 9a

1. W przypadku gdy usługi świadczone drogą elektroniczną są świadczone za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej, interfejsu lub portalu, np. sklepu z aplikacjami, przyjmuje się do celów stosowania art. 28 dyrektywy 2006/112/WE, że podatnik uczestniczący w świadczeniu tych usług działa w imieniu własnym, lecz na rzecz dostawcy tych usług, chyba że podatnik ten wyraźnie wskaże tego dostawcę jako podmiot świadczący usługę i jest to odzwierciedlone w uzgodnieniach umownych zawartych między stronami.

Aby uznać dostawcę usług świadczonych drogą elektroniczną za wyraźnie wskazanego przez podatnika jako podmiot świadczący usługę, muszą zostać spełnione następujące warunki:

a) na fakturze wystawionej lub udostępnionej przez każdego podatnika uczestniczącego w świadczeniu usług drogą elektroniczną należy wyszczególnić takie usługi i ich dostawcę;

b) na rachunku lub paragonie wystawionym lub udostępnionym usługobiorcy należy wyszczególnić usługi świadczone drogą elektroniczną i ich dostawcę.

Na użytek niniejszego ustępu podatnik, który w odniesieniu do usług świadczonych drogą elektroniczną zatwierdzi obciążenie usługobiorcy płatnością, zatwierdzi świadczenie usług lub ustali ogólne warunki świadczenia usług, nie może mieć możliwości wyraźnego wskazania innej osoby jako podmiotu świadczącego te usługi.

2. Ustęp 1 ma zastosowanie również w przypadku gdy usługi świadczone telefoniczne przez internet, łącznie z usługami telefonii internetowej (VoIP), są świadczone za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnych, interfejsu lub portalu, np. sklepu z aplikacjami, i na warunkach określonych w tym ustępie.

3. Niniejszy artykuł nie ma zastosowania do podatnika, który jedynie przetwarza płatność za usługi świadczone drogą elektroniczną lub usługi telefoniczne świadczone przez internet, łącznie z usługami telefonii internetowej (VoIP), i nie uczestniczy w świadczeniu tych usług świadczonych drogą elektroniczną ani usług telefonicznych.

Artykuł 13a

Miejscem siedziby osoby prawnej niebędącej podatnikiem, o którym mowa w art. 56 ust. 2 akapit pierwszy oraz art. 58 i 59 dyrektywy 2006/112/WE, jest:

a) miejsce, w którym wykonywane są funkcje naczelnego zarządu przedsiębiorstwa; lub

b) dowolne inne miejsce, które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić jej odbiór i wykorzystanie świadczonych usług do własnych potrzeb.

Artykuł 18 ust. 2

2. O ile usługodawca nie ma odmiennych informacji, może uznać, że usługobiorca prowadzący działalność gospodarczą na terytorium Wspólnoty ma status osoby niebędącej podatnikiem, jeżeli wykaże, że ten usługobiorca nie przekazał mu swojego indywidualnego numeru identyfikacyjnego VAT.

Jednak bez względu na informacje świadczące inaczej, dostawca usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub usług świadczonych drogą elektroniczną może uznać usługobiorcę mającego siedzibę na terytorium Wspólnoty za osobę niebędącą podatnikiem, o ile usługobiorca ten nie podał usługodawcy swojego indywidualnego numeru identyfikacyjnego VAT.

Artykuł 24

W przypadku gdy usługi objęte art. 56 ust. 2 akapit pierwszy lub art. 58 i 59 dyrektywy 2006/112/WE są świadczone na rzecz osoby niebędącej podatnikiem mającej siedzibę w więcej niż jednym państwie lub stałe miejsce zamieszkania w jednym państwie, a zwykłe miejsce pobytu w innym, pierwszeństwo ma:

a) w odniesieniu do osoby prawnej niebędącej podatnikiem – miejsce, o którym mowa w art. 13a lit. a) niniejszego rozporządzenia, chyba że istnieją dowody na to, że usługa jest wykorzystywana w miejscu, o którym mowa w lit. b) wspomnianego artykułu;

b) w odniesieniu do osoby fizycznej – miejsce jej zwykłego pobytu, chyba że istnieją dowody na to, że usługa jest wykorzystywana w stałym miejscu zamieszkania.

Podsekcja3a
Domniemania dotyczące miejsca, w którym znajduje się usługobiorca

Artykuł 24a

1. W przypadku gdy dostawca usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub usług świadczonych drogą elektroniczną świadczy te usługi w takich miejscach, jak automat telefoniczny, budka telefoniczna, punkt bezprzewodowego dostępu do internetu, kafejka internetowa, restauracja lub w lobby hotelowym, w przypadku których do świadczenia usługi przez tego usługodawcę konieczna jest fizyczna obecność usługobiorcy w tym miejscu, przyjmuje się do celów stosowania art. 44, 58 i 59a dyrektywy 2006/112/WE, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w tym miejscu oraz że usługa ta jest tam faktycznie użytkowana i wykorzystywana.

2. Jeżeli miejsce, o którym mowa w ust. 1 niniejszego artykułu, znajduje się na pokładzie statku, statku powietrznego lub pociągu wykonującego przewóz osób na terytorium Wspólnoty zgodnie z art. 37 i 57 dyrektywy 2006/112/WE, państwem, w którym znajduje się to miejsce, jest państwo rozpoczęcia przewozu osób.

Artykuł 24b

Do celów stosowania art. 58 dyrektywy 2006/112/WE w przypadku świadczenia na rzecz osoby niebędącej podatnikiem usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub usług świadczonych drogą elektroniczną:

a) za pomocą jej łącza stacjonarnego, przyjmuje się, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w miejscu, w którym zainstalowane jest to łącze stacjonarne;

b) za pomocą sieci telefonii komórkowej, przyjmuje się, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w państwie ustalonym na podstawie kodu MCC kraju, w którym wydano kartę SIM wykorzystywaną podczas odbioru tych usług;

c) wymagających stosowania dekodera lub podobnego urządzenia lub karty, i gdy nie wykorzystuje się łącza stacjonarnego, przyjmuje się, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w miejscu, w którym znajduje się ten dekoder lub podobne urządzenie, lub, jeżeli miejsce to nie jest znane, w miejscu, do którego została przesłana karta z zamiarem wykorzystywania jej w tym miejscu;

d) w okolicznościach innych niż te, o których mowa w art. 24a oraz w lit. a), b) i c) niniejszego artykułu, przyjmuje się, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w miejscu ustalonym jako takie przez usługodawcę na podstawie dwóch dowodów, które nie mogą być ze sobą sprzeczne, wymienionych w art. 24f niniejszego rozporządzenia.

Podsekcja3b
Obalanie domniemań

Artykuł 24d

1. W przypadku gdy usługodawca świadczy usługę wymienioną w art. 58 dyrektywy 2006/112/WE, może obalić domniemania, o których mowa w art. 24a lub w art. 24b lit. a), b) lub c) niniejszego rozporządzenia, na podstawie trzech dowodów, które nie mogą być ze sobą sprzeczne, wskazujących na to, że siedziba danego usługobiorcy, jego stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu znajduje się gdzie indziej.

2. Organ podatkowy może obalić domniemania przyjęte na podstawie art. 24a, 24b lub 24c, jeżeli istnieją przesłanki świadczące o tym, że usługodawca dopuścił się nieprawidłowości lub nadużyć.

Podsekcja3c
Dowody służące ustaleniu miejsca, w którym znajduje się usługobiorca oraz obalanie domniemań

Artykuł 24f

Do celów stosowania zasad zawartych w art. 58 dyrektywy 2006/112/WE oraz spełnienia wymogów art. 24b lit. d) lub art. 24d ust. 1 niniejszego rozporządzenia, jako dowody służą w szczególności:

a) adres na fakturze wystawianej usługobiorcy;

b) adres IP urządzenia używanego przez usługobiorcę lub dowolna inna metoda geolokalizacji;

c) dane dotyczące rachunku bankowego, takie jak miejsce, w którym prowadzony jest rachunek bankowy wykorzystywany do dokonywania płatności lub adres na fakturze wystawianej usługobiorcy, posiadany przez bank;

d) kod MCC i międzynarodowy numer tożsamości telefonicznej abonenta mobilnego (IMSI) zapisane na karcie SIM, której używa usługobiorca;

e) lokalizacja łącza stacjonarnego usługobiorcy, za pomocą którego usługa jest świadczona na jego rzecz;

f) inne informacje istotne z handlowego punktu widzenia.

Artykuł 31c

Do celów określenia miejsca świadczenia przez podatnika działającego we własnym imieniu usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub usług świadczonych drogą elektroniczną łącznie ze świadczeniem usług zakwaterowania w sektorze hotelarskim lub sektorach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, uznaje się, że świadczenie takich usług odbywa się w tych miejscach.

Artykuł 33a

Dostawa biletów wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne przez pośrednika działającego we własnym imieniu, ale na rzecz organizatora lub przez podatnika innego niż organizator, działającego we własnym imieniu, jest objęta przepisami art. 53 i art. 54 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE.

13.3. Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 1042/2013

Artykuł 2

W przypadku usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych radiowych i telewizyjnych lub usług świadczonych drogą elektroniczną przez usługodawcę mającego siedzibę na terytorium Wspólnoty na rzecz osoby niebędącej podatnikiem, która ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu na terytorium Wspólnoty, stosuje się, co następuje:

a) miejscem świadczenia usług w odniesieniu do każdego zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego mającego miejsce przed dniem 1 stycznia 2015 r. jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę, zgodnie z art. 45 dyrektywy 2006/112/WE, bez względu na to, kiedy zakończono świadczenie tych usług lub ich świadczenie w sposób ciągły;

b) miejscem świadczenia usług w odniesieniu do każdego zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego mającego miejsce dnia 1 stycznia 2015 r. lub po tej dacie jest miejsce, w którym usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, bez względu na to, kiedy rozpoczęto świadczenie tych usług lub ich świadczenie w sposób ciągły;

c) gdy zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego nastąpiło przed dniem 1 stycznia 2015 r. w państwie członkowskim, w którym usługodawca ma siedzibę, w odniesieniu do tego samego zdarzenia powodującego powstanie

obowiązku podatkowego dnia 1 stycznia 2015 r. lub po tej dacie podatek nie staje się wymagalny w państwie członkowskim usługobiorcy.